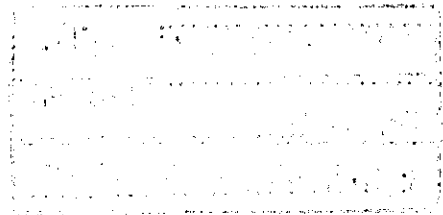


**PENGARUH TIDAK LANGSUNG SISTEM PENGANGGARAN  
TERHADAP KINERJA MANAJERIAL: MOTIVASI SEBAGAI  
VARIABEL *INTERVENING*  
(Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia)**

**TESIS**

**Diajukan sebagai salah satu syarat  
memperoleh derajat S-2 Magister Akuntansi**



**Diajukan oleh :**

**Nama : Riswan Yudhi Fahrianta  
NIM : C4C099427**

**Kepada  
PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
PROGRAM PASCASARJANA  
UNIVERSITAS DIPONEGORO  
TAHUN 2001**

## **SURAT PERNYATAAN KEASLIAN TESIS**

Dengan ini saya menyatakan bahwa tesis yang saya ajukan ini adalah hasil karya saya sendiri dan belum pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di suatu Perguruan Tinggi, dan sepanjang pengetahuan saya tesis ini tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain kecuali yang diacu dalam naskah ini secara tertulis dan disebutkan dalam daftar pustaka

Semarang, Nopember 2001



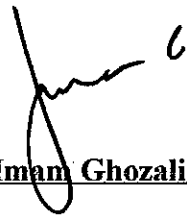
Riswan Yudhi Fahrianta

Tesis berjudul

**PENGARUH TIDAK LANGSUNG SISTEM PENGANGGARAN  
TERHADAP KINERJA MANAJERIAL: MOTIVASI SEBAGAI  
VARIABEL *INTERVENING*  
(Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia)**

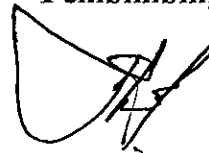
yang dipersiapkan dan disusun oleh  
**Riswan Yudhi Fahrianta**  
telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal 15 Nopember 2001  
dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

**Pembimbing Utama/Ketua**

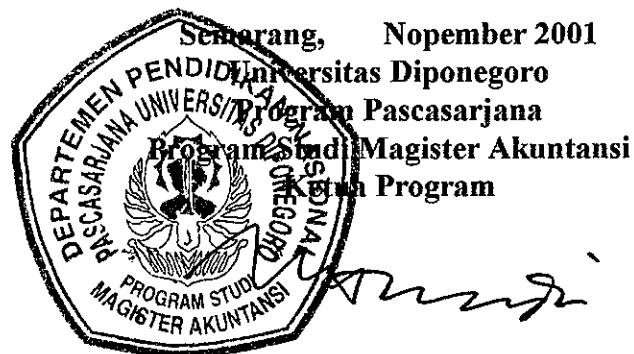


**Ketua : Dr. Imam Ghozali, MCom, Akt.**

**Pembimbing/Anggota**



**Anggota : Drs. Fuad Mas'ud, MIR**



**Semarang, Nopember 2001**  
**Drs. H. Mohamad Nasir, MSi, Akt.**  
**NIP. 131 875 458**

*"Bacalah, dengan nama Rabb-mu yang Maha Menciptakan.*

*Yang Mencipta manusia dari segumpal darah.*

*Bacalah, dan sesungguhnya Rabb-mu Maha Pemurah.*

*Yang Mengajari manusia dengan kalam.*

*Mengajari manusia apa yang tidak diketahuinya."*

*(QS Al 'Alaq 1-5)*

*Kupersembahkan untuk:*

*Yang tercinta Ayahanda (Alm.), Ibunda*

*dan Istriku Nina Fachriany serta*

*Anakku Muhammad Ridhonie*

## ABSTRAK

Penelitian pengaruh karakteristik sistem penganggaran, yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran terhadap kinerja manajerial menghasilkan temuan yang tidak konsisten dan saling bertentangan. Salah satu cara untuk merekonsiliasi temuan yang saling bertentangan tersebut adalah dengan pendekatan kontijensi dengan melihat pengaruh langsung dan tidak langsung (Hopwood 1976; Govindarajan 1986). Hasil penelitian dengan pendekatan kontijensi variabel motivasi sebagai variabel yang memediasi (*moderating* atau *intervening*) hubungan tersebut juga tidak jelas, terutama masalah pengukuran variabel motivasi yang tidak konsisten.

Penelitian ini secara empiris menguji kembali pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial yang ditengahi oleh motivasi intrinsik dan ekstrinsik seperti yang dilakukan oleh Mohan et al. (1995), dengan menambahkan dua variabel karakteristik sistem penganggaran, yaitu kejelasan sasaran anggaran dan umpan balik anggaran. Data dikumpulkan dengan *mail survey*, yang didistribusikan ke 700 manajer pada perusahaan manufaktur di Indonesia. 87 (12,43%) kuesioner yang kembali kemudian di analisis dengan teknik multivariat *SEM* yang dibantu program AMOS 4.01 dan SPSS 9.0

Hasil penelitian menunjukkan hanya umpan balik anggaran yang mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial melalui dampak positif dan signifikan motivasi ekstrinsik. Tidak berhasil ditunjukkannya partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial melalui dampak positif motivasi intrinsik dan ekstrinsik, juga motivasi intrinsik ditemukan mempunyai pengaruh negatif tetapi tidak signifikan terhadap kinerja manajerial. Mengindikasikan adanya partisipasi semu dalam penyusunan anggaran, yang mengakibatkan kejelasan sasaran anggaran hanya pada tingkat perencanaan dan umpan balik yang diberikan pada tanggung jawab pengendalian input bukan pada output.

Kata-kata kunci : Sistem penganggaran, motivasi intrinsik dan ekstrinsik, kinerja manajerial, partisipasi semu

## ABSTRACT

*The study on the influence of budgeting system characteristic, such as budgetary participation, budget goal clarity, and the budgetary feedback toward managerial performance, has in fact resulting in some inconsistent and opposing findings. One way to reconcile those findings in by contingency approach based on the direct and indirect effect (Hopwood 1976; Govindarajan 1986). Results from contingency approach by using motivation variable as mediated (moderating or intervening) those relation is also unclear, particularly with inconsistency happened in measuring motivational variable.*

*This study has empirically retest the influence of budgetary participation toward on managerial performance that intervened by intrinsic and extrinsic motivation, as well as the study of Mohan et al. (1995), by adding two budgeting system characteristic variable, budget goal clarity and budgetary feedback. Data collection use mail survey that previously distributed to 700 manager in Indonesian Mamifature Company. 87 (12,43%) returned questionnaire are subsequently analyzed using SEM multivariate tehniqe by assistance of AMOS 4.01 and SPSS 9.0.*

*Results of the study only show that budgetary feedback has significantly a positive influence on managerial performance based on positive and significant impact from extrinsic motivation. Failure in showing that budgetary participation and budget goal clarity would yield a significantly positive influence on managerial performance based on positive impact from intrinsic dan extrinsic motivation. Besides, intrinsic motivation has negative and insignificant impact on managerial performance. Therefore, it can be implied that there is pseudoparticipation in budgetary participation with result in budget goal clarity only at planning level and feedback was provided for input controlling responsibility, but not for output.*

**Keywords** : *budgeting system, intrinsic and extrinsic motivation, managerial performance, pseudoparticipation*

## KATA PENGANTAR

Alhamdulillah, saya panjatkan kehadiran Allah yang Maha Kuasa karena berkat inayah dan hidayah-Nya sehingga penyusunan tesis ini dapat diselesaikan. Penyusunan tesis ini dimaksudkan sebagai salah satu syarat untuk menyelesaikan studi Pascasarjana pada Program Studi Magister Akuntansi Universitas Diponegoro-Semarang. Dengan harapan untuk mencoba mengaplikasikan teori dan hasil-hasil penelitian sebelumnya guna mencari kebenaran empirik melalui fenomena-fenomena yang ada. Tetapi tetap saja, dengan kapasitas kodrat manusia membuat tesis ini menjadi tidak seperti yang diharapkan apalagi sempurna, sehingga mungkin saja akan dijumpai kesalahan-kesalahan. Saya menyatakan bertanggungjawab atas segala kesalahan yang ada dalam tesis ini, sebab sesuatu yang salah bersumber dari kelalaian saya sementara kebenaran pasti datang dari Tuhan.

Penyelesaian tesis ini melibatkan banyak pihak, berkenaan dengan hal tersebut ijinlah saya untuk menyampaikan terima kasih yang tulus kepada :

1. Bapak Prof. Ir. Eko Budihardjo, MSc. selaku Rektor Universitas Diponegoro dan Bapak Prof. Dr. dr. Suharjo Hadisaputro selaku Direktur Program Pascasarjana yang telah memberikan kesempatan kepada saya untuk mengikuti pendidikan Program Pascasarjana pada Program Studi Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
2. Bapak Drs. H. Mohamad Nasir, MSi, Akt. selaku Ketua Program Studi, Bapak Drs. M. Kholiq Mahfud, MSi. selaku Sekretaris Bidang Administrasi dan Umum, yang telah memberikan kesempatan kepada saya untuk mengikuti pendidikan pada Program Studi Magister Akuntansi. Serta Bapak dan Ibu Dosen Pengampu pada Program Studi Magister Akuntansi yang dengan penuh dedikasi telah mengamalkan ilmunya dan mengarahkan saya selama menempuh studi di Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
3. Bapak Dr. Imam Ghozali, MCom, Akt. selaku Sekretaris Bidang Akademik sekaligus Pembimbing Utama dan Bapak Drs. Fuad Mas'ud, MIR. selaku Pembimbing Anggota dalam penyelesaian tesis ini yang telah dengan penuh kesabaran membimbing, konsultasi selama proses persiapan, pelaksanaan penelitian, dan penyusunan tesis ini. Serta Bapak Drs. H. Bambang Supomo, MSi, Akt. yang memotivasi untuk mewujudkan topik penelitian ini pada berbagai kesempatan.
4. Direktorat Jenderal Pendidikan Tinggi Departemen Pendidikan Nasional Republik Indonesia yang telah memberikan Beasiswa Program Pascasarjana (BPPS) selama saya mengikuti pendidikan di Program Studi Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.

5. Para Staf Admisi Pengelola Program Studi Magister Akuntansi Universitas Diponegoro yang sangat mendukung baik dari kelancaran perkuliahan maupun kelancaran penyelesaian penyusunan tesis ini.
6. Bapak dan Ibu para Manajer yang telah meluangkan waktunya mengisi dan mengembalikan kuesioner penelitian, karena tanpa partisipasi Bapak dan Ibu saya akan mengalami kesulitan dalam penyelesaian penyusunan tesis ini.
7. Bapak Dr. Imam Ghozali, MCom, Akt., Bapak Drs. Fuad Mas'ud, MIR, Ibu Dr. Indah Susilowati, MSc, Bapak Drs. H. Mohamad Nasir, MSi, Akt., dan Bapak Drs. Sugeng Pamudji, MSi, Akt., selaku Dewan Penguji yang banyak memberikan masukan dan arahan untuk penyempurnaan penyusunan tesis ini.
8. Bapak Ir. H.M. Said selaku Ketua Yayasan LPKNI Banjarmasin dan Bapak Drs. H. Ihil S Baron selaku Ketua STIE Indonesia Banjarmasin yang telah memberikan ijin dan memberikan kesempatan kepada saya untuk mengikuti pendidikan, serta Bapak dan Ibu rekan Dosen STIE Indonesia Banjarmasin yang telah memotivasi saya untuk menempuh pendidikan Program Pascasarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
9. Pak Dwi Cahyono Cs., Mas Agung, Bang Rizal, Pak Mukhlas, Ibu Amy, Mba Lisa dan Nisa, serta kawan-kawan seperjuangan lainnya yang saling memacu dan memotivasi sehingga menimbulkan sinergi berupa semangat yang bermanfaat.
10. Ayahanda H. Ruslie Yusuf (Alm), walaupun beliau tidak sempat menyaksikan ananda selesai pendidikan ini, Ibunda Hj. Roesminy dan Saudara-saudaraku Rina, Chandra, Erwan, Keluarga Ayahanda H. A. Soegiannoor dan H. Dody Fachrian Noor, yang telah memberikan dorongan moril dan dukungan materi selama masa studi.
11. Khususnya kepada yang tercinta Istriku Nina Fachriany, dan anakku Muhammad Ridhonie atas segala pengorbanan, kesabaran, dan tenggang rasa demi mendukung keberhasilan studi ini.

Akhirnya kepada semua pihak dan handai taulan yang namanya tidak dapat disebutkan satu persatu, semoga Allah SWT selalu melimpahkan rahmat, karunia, inayah dan hidayah-Nya kepada kita semua untuk senantiasa menimba ilmu yang bermanfaat dan menjadikan kita hamba-Nya yang selalu bersyukur. *Jaza kumuLLAH khairan katsira*. Dan pada akhirnya, segala puji dikembalikan lagi kepada-Nya.

Semarang, Nopember 2001

Riswan Yudhi Fahrianta



## DAFTAR ISI

	Halaman
Halaman Judul .....	i
Surat Pernyataan Keaslian Tesis .....	ii
Halaman Pengesahan .....	iii
Halaman Motto/Persembahan .....	iv
Abstrak/Abstract .....	v
Kata Pengantar .....	vii
Daftar Tabel .....	xii
Daftar Gambar .....	xiii
Daftar Lampiran .....	xiv
I. PENDAHULUAN	
1.1. Latar Belakang Masalah .....	1
1.2. Perumusan Masalah .....	8
1.3. Tujuan Penelitian .....	9
1.4. Manfaat Penelitian .....	9
II. TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS	
2.1. Karakteristik Sistem Penganggaran .....	10
2.1.1. Partisipasi penyusunan anggaran .....	12
2.1.2. Kejelasan sasaran anggaran .....	14
2.1.3. Umpan balik anggaran .....	15
2.2. Pendekatan Kontinjensi .....	16
2.3. Konsep Motivasi Intrinsik dan Ekstrinsik .....	19
2.4. Kerangka Pemikiran Hipotesis .....	23
2.5. Perumusan Hipotesis .....	24

### III. METODE PENELITIAN

3.1. Jenis dan Sumber Data .....	27
3.2. Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel .....	27
3.3. Definisi Operasional Variabel .....	29
3.3.1. Partisipasi penyusunan anggaran .....	29
3.3.2. Kejelasan sasaran anggaran .....	29
3.3.3. Umpan balik anggaran .....	30
3.3.4. Motivasi intrinsik dan ekstrinsik .....	30
3.3.5. Kinerja manajerial .....	31
3.4. Teknik Analisis .....	32
3.4.1. Statistik deskriptif .....	32
3.4.2. Uji kualitas data (instrumen) .....	33
3.4.3. Teknik pengujian hipotesis .....	33

### IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1. Gambaran Umum Responden .....	41
4.2. Uji <i>Non-Response Bias (T-Test)</i> .....	43
4.3. Deskripsi Variabel .....	46
4.4. Uji Kualitas Data .....	47
4.5. Evaluasi atas Asumsi-asumsi SEM .....	49
4.5.1. Normalitas data .....	49
4.5.2. <i>Outliers</i> .....	50
4.5.3. <i>Multicollinearity</i> dan <i>Singularity</i> .....	52
4.6. Analisis <i>Full Structural Equation Model</i> .....	53
4.6.1. Uji korelasi .....	55
4.7. Uji Hipotesis .....	56
4.7.1. Pengujian hipotesis H1a .....	56
4.7.2. Pengujian hipotesis H1b .....	57
4.7.3. Pengujian hipotesis H2a .....	57
4.7.4. Pengujian hipotesis H2b .....	58
4.7.5. Pengujian hipotesis H3a .....	58
4.7.6. Pengujian hipotesis H3b .....	58
4.7.7. Pengujian hipotesis H4 .....	59
4.7.8. Pengujian hipotesis H5 .....	60
4.8. Pembahasan terhadap Hasil Uji Hipotesis dan Analisis Pengaruh .....	61
4.8.1. Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik terhadap kinerja manajerial .....	62
4.8.2. Pengaruh kejelasan sasaran anggaran melalui dampak dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik terhadap kinerja manajerial .....	64

4.8.3. Pengaruh umpan balik anggaran melalui dampak dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik terhadap kinerja manajerial .....	66
4.9. Pembahasan terhadap Model Keseluruhan .....	69
V. KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN	
5.1. Kesimpulan .....	73
5.2. Implikasi .....	76
5.2.1. Implikasi praktik .....	76
5.2.2. Implikasi penelitian .....	77
5.3. Keterbatasan .....	78
Daftar Pustaka .....	80
Lampiran-lampiran	

## DAFTAR TABEL

TABEL	Halaman
1 <i>GOODNESS-OF-FIT INDICIES</i> .....	40
2    RINCIAN PENERIMAAN DAN PENGEMBALIAN KUESIONER ....	42
3    PROFIL RESPONDEN (N=87) .....	43
4    PENGUJIAN <i>NON-RESPONSE BIAS</i> .....	45
5    STATISTIK DESKRIPTIF VARIABEL PENELITIAN .....	46
6    HASIL UJI RELIABILITAS DAN VALIDITAS .....	48
7    UJI NORMALITAS DATA .....	50
8    UJI <i>UNIVARIATE OUTLIERS</i> .....	51
9    UJI <i>MULTIVARIATE OUTLIERS</i> .....	52
10    TAHAPAN REVISI MODEL .....	53
11    EVALUASI KRITERIA <i>GOODNESS-OF-FIT</i> .....	55
12 <i>REGRESSION WEIGHTS</i> , PENGARUH LANGSUNG DAN TIDAK LANGSUNG .....	57
13    HASIL PENGUJIAN HIPOTESIS .....	61

## DAFTAR GAMBAR

### GAMBAR

1	KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS PENGARUH TIDAK LANGSUNG SISTEM PENGANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL: MOTIVASI SEBAGAI VARIABEL <i>INTERVENING</i> .....	24
2	DIAGRAM ALUR PENGARUH TIDAK LANGSUNG SISTEM PENGANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL: MOTIVASI SEBAGAI VARIABEL <i>INTERVENING</i> .....	34
3	UJI <i>STRUCTURAL EQUATION MODEL</i> .....	54

## DAFTAR LAMPIRAN

### LAMPIRAN

- A        TABULASI HASIL-HASIL PENELITIAN PENGARUH  
          KARAKTERISTIK SISTEM PENGANGGARAN TERHADAP  
          KINERJA MANAJERIAL DAN PENDEKATAN KONTINJENSI  
          VARIABEL MOTIVASI
- B        KUESIONER PENELITIAN
- C        *PRINT OUT SPSS 9.0* UNTUK  
          *UJI NON-RESPONSE BIAS*
- D        *PRINT OUT SPSS 9.0* UNTUK  
          UJI KUALITAS DATA
- E        GRAFIK UJI NORMALITAS DATA DAN  
          *PRINT OUT AMOS 4.01*
- F        ALASAN PERUBAHAN DIAGRAM ALUR DARI  
          VARIABEL LATEN YANG *UNOBSERVED VARIABLE*  
          MENJADI *OBSERVED VARIABLE*
- G        DAFTAR RIWAYAT HIDUP

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

Bab ini membahas fenomena empiris dan deskripsi pemikiran yang menjadi latar belakang permasalahan dalam penelitian ini. Uraian mengenai latar belakang masalah, menjadi dasar untuk merumuskan masalah pokok yang akan diteliti. Dalam bab ini juga dikemukakan tujuan penelitian dan manfaat penelitian.

### **1.1. Latar Belakang Masalah**

Sistem pengendalian manajemen dimaksudkan untuk memotivasi manajer dalam kegiatan organisasi agar dapat mencapai tujuan secara efektif dan efisien. Penganggaran merupakan elemen penting dalam sistem pengendalian manajemen karena anggaran tidak saja sebagai alat perencanaan keuangan, tetapi juga sebagai alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja dan motivasi (Cherrington dan Cherrington 1973; Schiff dan Lewin 1970; Kenis 1979; Chow et al. 1988).

Sistem penganggaran sebagai salah satu alat perencanaan dan pengendalian manajerial merupakan bagian penting siklus perencanaan, tindakan, dan pengendalian manajemen. Hansen dan Mowen (2000, h.276) mengemukakan bahwa perencanaan dan pengendalian adalah dua hal yang tak terpisahkan. Perencanaan melihat ke masa depan, yaitu menentukan tindakan-tindakan apa yang harus dilakukan untuk merealisasikan tujuan tertentu. Pengendalian melihat ke belakang, yaitu menilai apa yang telah dihasilkan dan membandingkannya dengan rencana yang telah disusun (lihat juga Anthony dan Govindarajan

1996, h.370).

Tidak dapat dipungkiri lagi bahwa proses penganggaran terjadi dalam lingkungan manusia dan beberapa faktor yang berkaitan dengan perilaku manusia. Seperti, penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan suatu tugas teknis, akan tetapi seluruh *image* teknis tentang anggaran adalah manusia. Siegel dan Marconi (1989) menegaskan bahwa penganggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia terutama bagi orang yang langsung terlibat dalam penyusunan anggaran. Hansen dan Mowen (2000, h.278) menyatakan bahwa penggunaan anggaran untuk pengendalian, evaluasi kinerja, komunikasi, dan meningkatkan koordinasi menyiratkan bahwa proses penganggaran merupakan aktivitas manusia, sehingga penganggaran membawa banyak dimensi perilaku.

Informasi anggaran membantu manajemen puncak untuk mengevaluasi kinerja dari manajer fungsional dan mendistribusikan penghargaan (*rewards*) dan hukuman (*punishments*). Dalam konteks ini, keberadaan anggaran sebagai bagian penting dari perancangan sistem motivasi organisasi untuk meningkatkan sikap dan kinerja manajerial (Kenis 1979). Sedangkan apabila anggaran digunakan sebagai evaluasi kinerja maka perlu motivasi, sebab sistem penganggaran dapat mendorong atau menghambat pencapaian tujuan perusahaan. Adapun dimensi atau karakteristik sistem penganggaran yang ditunjukkan oleh Kenis (1979) adalah meliputi lima dimensi, yaitu partisipasi penyusunan anggaran (*budgetary participation*), kejelasan sasaran anggaran (*budget goal clarity*), umpan balik anggaran (*budgetary feedback*), evaluasi anggaran (*budgetary evaluation*), dan kesulitan sasaran anggaran (*budget goal difficulty*).

Oleh Kenis (1979) dipostulatkan bahwa tiga dimensi karakteristik sistem



penganggaran, yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi. Yang selanjutnya pada penelitian ini dihipotesakan bahwa motivasi akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial, dengan melihat pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung (*direct and indirect effect*).

Partisipasi penyusunan anggaran adalah keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran tersebut pada pusat pertanggung jawaban manajer yang bersangkutan (Kenis 1979; Siegel dan Marconi 1989). Sedangkan kejelasan sasaran anggaran menggambarkan luasnya sasaran anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, dan dimengerti oleh pihak yang bertanggungjawab terhadap pencapaiannya (Kenis 1979). Locke (1968) juga menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran akan mendorong manajer lebih produktif dan melakukan yang terbaik dibandingkan dengan sasaran anggaran yang tidak jelas (dalam Kenis 1979). Selanjutnya umpan balik terhadap tingkat sasaran anggaran yang dicapai merupakan salah satu variabel penting untuk memberikan motivasi (Kenis 1979).

Sudah lebih dari 25 tahun penelitian terhadap fungsi anggaran dilakukan secara terus menerus, para peneliti secara *extensive* menguji pengaruh karakteristik sistem penganggaran terhadap dampak perilaku manajerial, khususnya terhadap kinerja manajerial. Tabulasi hasil-hasil penelitian pengaruh karakteristik sistem penganggaran terhadap kinerja manajerial ditunjukkan pada Lampiran A. Dari hasil-hasil penelitian tersebut dapat disimpulkan sampai sekarang hasilnya masih belum menunjukkan kesatuan pendapat atau saling bertentangan, sehingga hubungan tersebut menjadi tidak jelas (*equivocal*).

Sehubungan dengan hasil yang tidak konklusif tersebut, Hopwood (1976) dalam Shields et al. (2000) dan Govindarajan (1986) menyatakan bahwa kemungkinan belum adanya kesatuan hasil penelitian anggaran dikarenakan bahwa hubungan antara anggaran dan kinerja manajerial adalah tergantung faktor-faktor tertentu (*situational factors*) atau yang lebih dikenal dengan istilah variabel kontinjensi (*contingency variables*). Pendekatan kontinjensi didasarkan pada premis bahwa tidak ada sistem pengendalian manajemen secara universal tepat dan efektif untuk bisa diterapkan pada seluruh organisasi pada setiap keadaan, namun sistem pengendalian manajemen tersebut tergantung faktor-faktor situasional yang ada pada organisasi. Penelitian dalam partisipasi penyusunan anggaran misalnya menunjukkan bahwa efektifitas dari sistem anggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial bersifat tergantung pada motivasi dan sikap manajer (Mia 1988), artinya sistem penganggaran yang efektif akan meningkatkan kinerja manajerial kontingen atau tergantung pada motivasi manajer.

Literatur teoritis awal dalam akuntansi manajemen (seperti Argyris 1952; Becker dan Green 1962; lihat juga Anthony et al. 1999, h.760) yang memproposisikan bahwa partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak positif dari motivasi dapat meningkatkan kinerja manajerial. Oleh Brownell (1982a) variabel motivasi ini diklasifikasikan sebagai variabel individual. Selanjutnya beberapa peneliti meletakkan proposisi tersebut dalam penelitian mereka (Hofstede 1967; Kenis 1979; Merchant 1981; Brownell dan McInnes 1986; Mia 1988), tetapi terdapat ketidakkonsistenan antara penelitian tersebut dalam pendekatannya untuk mengukur motivasi serta hasil penelitian yang menjelaskan hubungan tersebut juga belum jelas. Hasil-hasil penelitian yang meletakkan motivasi sebagai variabel yang menengahi

(*moderating* atau *intervening*) hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial ditunjukkan dalam Lampiran A.

Hofstede (1967) dalam Kenis (1979), Brownell dan McInnes (1986) dan Mia (1988) dalam mengukur motivasi dengan mengacu pada paradigma pengharapan (*expectancy paradigm*). Pendekatan model pengharapan sendiri telah mendapat kritikan dari berbagai peneliti, seperti Ferris (1978) dalam Mohan et al. (1995) melaporkan bahwa temuan dari pengujian teori pengharapan dari berbagai tujuan penelitian telah memberikan kesimpulan yang membingungkan. Ditunjukkan bahwa teori pengharapan secara umum yang berdasarkan pada pengharapan (*subjective probability*) dan *valence* (*anticipated value*), dari telaah beberapa literatur Wahba dan House (1974) menyimpulkan bahwa dari beberapa bukti temuan penelitian, tingkat dukungan kepada teori ini tidak konsisten.

Kenis (1979) dalam penelitiannya untuk mengukur motivasi dengan menggunakan motivasi intrinsik yang dikembangkan oleh Hackman dan Lawyer (1971) (lihat Kenis 1979, h.713), sedangkan Merchant (1981) menggunakan motivasi intrinsik yang dikembangkan oleh Hackman dan Porter (1968) (lihat Merchant 1981, h.820). Selanjutnya McInnes dan Ramakrishnan (1991) menekankan bahwa tidak ada bentuk yang penting dari kontribusi penghargaan kepada motivasi manajerial yang dapat ditampilkan dalam satu model dari motivasi. McInnes dan Ramakrishnan (1995) kemudian menunjukkan satu model kombinasi dimensi intrinsik dan ekstrinsik dari motivasi, dibandingkan dengan model pengharapan yang asumsi intrinsik dan ekstrinsik hanya sebagai faktor tambahan. Oleh Mohan (1995) variabel motivasi intrinsik dan ekstrinsik ini digunakan untuk menguji kembali model penelitian yang dilakukan oleh Brownell dan McInnes (1986).

Motivasi intrinsik diilustrasikan bahwa individu yang termotivasi secara intrinsik jika individu melakukan aktivitas itu untuk kepentingan individu itu sendiri, dan individu termotivasi secara ekstrinsik jika individu melakukan aktivitas itu semata-mata karena aktivitas itu sendiri [Deci 1975; Kelley dan Michela 1980; Locke 1991; Ross 1976 (dalam Mohan et al. 1995)]. Dari *review* Brownell dan McInnes (1986) dikemukakan bahwa sejumlah bukti dari pengaruh positif motivasi terhadap kinerja yang telah diteliti dan dimuat dalam literatur akuntansi oleh Ferris (1977) dan Rockness (1977). Tetapi sebagian besar penelitian mengenai pengaruh motivasi terhadap kinerja dimuat dalam literatur perilaku organisasi, seperti Mitchell (1974, 1979), Wahba dan House (1974), Connolly (1976), dan Campbell dan Pritchard (1976). Berdasarkan hasil-hasil penelitian terdahulu tersebut, Mitchell (1979) dalam Brownell dan McInnes (1986) menyimpulkan bahwa terdapat hubungan positif antara motivasi dan kinerja.

Hasil penelitian Mohan et al. (1995) memberikan catatan bahwa temuan mungkin hanya dapat digeneralisasikan pada populasi yang diteliti, artinya dalam menggeneralisasikan harus berhati-hati karena faktor budaya (French et al. 1966) dan sifat-sifat kepribadian (Brownell 1981). Hal ini juga sesuai pembahasan hasil-hasil penelitian pada buku teks Perilaku Organisasi (seperti Robbins 1996; Gibson et al. 1996) yang berhubungan dengan pengaruh variabel individual karena faktor budaya nasional. Rekomendasi ini yang menjadi salah satu dasar kenapa penelitian ini dilakukan.

Perbedaan antara penelitian ini dengan yang dilakukan oleh Kenis (1979) adalah dari lima karakteristik sistem penganggaran hanya tiga dimensi sistem penganggaran yang diuji, yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik

anggaran. Ini sesuai dengan hipotesis yang dikembangkan oleh Kenis (1979) bahwa partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi.

Perbedaan berikutnya dengan penelitian Kenis (1979) adalah dalam penggunaan variabel motivasi. Motivasi oleh Kenis (1979) diukur dengan motivasi intrinsik yang dikembangkan oleh Hackman dan Lawyer (1971), sedangkan penelitian ini disamping menggunakan motivasi intrinsik juga menggunakan motivasi ekstrinsik yang dikembangkan oleh Hackman dan Porter (1968), dimana motivasi intrinsik dan ekstrinsik ini digunakan oleh Mohan et al. (1995). Sedangkan perbedaan penelitian ini dengan penelitian Mohan et al. (1995) adalah pada variabel karakteristik sistem penganggaran, Mohan et al. (1995) hanya menggunakan variabel partisipasi penyusunan anggaran, sedangkan penelitian ini menggunakan tiga karakteristik sistem penganggaran yang ditunjukkan oleh Kenis (1979).

Penelitian ini dianalogikan dengan dasar hipotesis yang dikembangkan oleh Kenis (1979) bahwa, partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi (intrinsik dan ekstrinsik) manajer yang selanjutnya juga akan mempengaruhi secara positif sikap dan perilaku manajer yang tercermin dalam kinerja mereka. Hopwood (1976) memberikan catatan bahwa penelitian bidang ini dan penelitian yang berhubungan dengan organisasi selalu melaporkan bahwa partisipasi mempunyai hubungan positif, independen, pengaruh langsung terhadap sikap dan kepuasan kerja, tetapi bukti yang menunjukkan hubungan ke kinerja manajerial sebagian besar tidak jelas (*equivocal*) (dalam Shields et al. 2000, h.189).

## 1.2. Perumusan Masalah

Berdasarkan yang telah diuraikan pada latar belakang, bahwa (1) terdapat ketidakkonsistenan atas hasil temuan penelitian terdahulu yang berkaitan dengan pengaruh langsung partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran terhadap kinerja manajerial, (2) terdapat ketidakjelasan atas hasil temuan penelitian terdahulu dengan pendekatan kontinjensi dengan variabel motivasi, dan masalah pengukuran variabel motivasi yang tidak konsisten, dan (3) keterbatasan temuan penelitian terdahulu untuk digeneralisasi karena faktor budaya dan sifat-sifat kepribadian. Maka penelitian ini akan menguji kembali pengaruh partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran yang ditunjukkan oleh Kenis (1979) terhadap motivasi intrinsik dan ekstrinsik, dan pengaruh motivasi intrinsik dan ekstrinsik terhadap kinerja manajerial yang digunakan oleh Mohan et al. (1995).

Berdasarkan uraian di atas, maka masalah yang diteliti dapat dirumuskan dalam bentuk pertanyaan sebagai berikut :

1. Apakah karakteristik sistem penganggaran, yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran mempunyai pengaruh yang positif terhadap motivasi intrinsik dan motivasi ekstrinsik ?
2. Apakah motivasi intrinsik dan motivasi ekstrinsik mempunyai pengaruh yang positif terhadap kinerja manajerial ?
3. Apakah dengan pengaruh positif partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran melalui dampak positif dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik akan meningkatkan kinerja manajerial ?

### **1.3. Tujuan Penelitian**

Sesuai dengan rumusan masalah, penelitian ini mempunyai tujuan sebagai berikut:

1. Untuk menguji secara empiris dan menganalisis pengaruh positif karakteristik sistem penganggaran, yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran terhadap motivasi intrinsik dan motivasi ekstrinsik.
2. Untuk menguji secara empiris dan menganalisis pengaruh positif motivasi intrinsik dan motivasi ekstrinsik terhadap kinerja manajerial.
3. Untuk menguji secara empiris dan menganalisis pengaruh positif partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan baik anggaran melalui dampak positif dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik akan meningkatkan kinerja manajerial

### **1.4. Manfaat Penelitian**

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan akuntansi keprilakuan dan manajemen, khususnya untuk memahami bekerjanya secara tidak langsung pengaruh tiga variabel karakteristik sistem penganggaran terhadap kinerja manajerial melalui dampak variabel motivasi intrinsik dan ekstrinsik. Temuan penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis untuk organisasi yang terkait untuk menerapkan sistem anggaran yang efektif sebagai alat bantu manajemen dalam memotivasi dan mengevaluasi kinerja manajerial.

## BAB II

### TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS

Bab ini membahas berbagai literatur dan hasil penelitian yang menguji pengaruh karakteristik sistem penganggaran terhadap kinerja manajerial. Pembahasan terutama difokuskan pada motivasi intrinsik dan ekstrinsik yang dalam penelitian ini dipertimbangkan sebagai variabel yang menengahi (*intervening*) hubungan antara pengaruh partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran terhadap kinerja manajerial. Kajian literatur dan hasil penelitian tersebut selanjutnya menjadi landasan teoritis untuk mengembangkan model pada kerangka pemikiran hipotesis dan perumusan hipotesis dalam penelitian ini.

#### 2.1. Karakteristik Sistem Penganggaran

Anggaran adalah suatu pernyataan formal yang dibuat oleh manajemen tentang rencana-rencana yang akan dilakukan pada masa yang akan datang dalam suatu periode tertentu, yang akan digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan selama periode tersebut (Hanson 1966). Lebih lanjut Schiff dan Lewin (1970) mengemukakan bahwa anggaran yang disusun memiliki dua peranan. Pertama, anggaran berperan sebagai perencanaan, yaitu bahwa anggaran tersebut berisi tentang ringkasan rencana keuangan organisasi di masa yang akan datang. Kedua, anggaran sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran dipakai sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial (lihat juga Hansen dan Mowen 2000, h.278). Sementara Hopwood (1972) dan Chow et al. (1988)



mengemukakan bahwa peran anggaran adalah sebagai alat untuk memotivasi manajer dan sebagai alat bantu yang menghubungkan antara kinerja dan sistem pemberian *reward*.

Proses penganggaran menggambarkan keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran tersebut pada pusat pertanggungjawaban manajer yang bersangkutan (Kenis 1979). Lebih lanjut Kenis (1979) menandakan bahwa penganggaran merupakan alat koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja dan motivasi. Dari berbagai fungsi anggaran tersebut, pada dasarnya merupakan konsep anggaran yang lebih luas sebagai alat pengendalian. Pengendalian dalam anggaran mencakup pengaturan atau pengarahan orang (*direction of people*) dalam organisasi (Hanson 1966). Oleh karena itu proses penganggaran merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, karena anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional dan disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Argyris 1952; Milani 1975).

Tidak dapat dipungkiri lagi bahwa proses penganggaran terjadi dalam lingkungan manusia dan beberapa faktor yang berkaitan dengan perilaku manusia, sehingga organisasi yang menerapkannya harus berhati-hati dan berusaha agar jangan sampai anggaran itu menimbulkan perilaku negatif (*dysfunctional behavior*). Proses penganggaran pada dasarnya merupakan suatu tugas teknis, akan tetapi dibalik seluruh *image* teknis tentang anggaran adalah manusia. Siegel dan Marconi (1989) menegaskan bahwa anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia terutama bagi orang yang langsung terlibat dalam proses penganggaran. Sehingga oleh Hansen dan Mowen (2000) menyatakan bahwa sistem anggaran yang ideal adalah menuju keselarasan tujuan (*goal congruence*) seutuhnya, dan secara bersamaan memberikan dorongan kepada manajer untuk mencapai tujuan

organisasi dengan cara yang etis.

Pada penilaian kinerja manajer, manajemen puncak perlu memperhatikan karakteristik sistem anggaran, hal ini karena karakteristik tersebut dapat mendorong atau menghambat pencapaian tujuan perusahaan. Adapun dimensi atau karakteristik sistem penganggaran yang ditunjukkan oleh Kenis (1979) adalah meliputi partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran akan mempengaruhi secara positif terhadap motivasi dan kinerja manajerial.

Penelitian yang dilakukan berkaitan dengan sistem penganggaran telah banyak dilakukan terutama yang berhubungan kinerja manajerial. Misalnya, partisipasi penyusunan anggaran (Kenis 1979; Brownell 1982b; Brownell dan McInnes 1986; Shields et al. 2000), kejelasan sasaran anggaran [Locke 1968; Latham dan Yukl 1975; Steers 1976; Ivancevich 1976 dalam Kenis (1979)], dan umpan balik anggaran [Chapanis 1964; Hofstede 1967; Hackman dan Lawyer 1971; Steers 1975; Kim dan Hamner 1976 dalam Kenis (1979)].

#### 2.1.1. Partisipasi penyusunan anggaran

Partisipasi manajer dalam proses penganggaran mengarah pada seberapa besar tingkat keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran serta pelaksanaannya untuk mencapai target anggaran. Oleh Kenis (1979), juga Siegel dan Marconi (1989) didefinisikan partisipasi penyusunan anggaran adalah keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran tersebut pada pusat pertanggung jawaban manajer yang bersangkutan. Manajer yang terlibat dalam proses penganggaran diberi kesempatan untuk ambil bagian dalam pengambilan keputusan melalui negosiasi terhadap target anggaran. Hal ini sangat penting karena manajer akan merasa lebih produktif dan puas terhadap pekerjaannya sehingga memungkinkan munculnya perasaan

berprestasi yang akan meningkatkan komitmen yang dimiliki. Argyris (1952) menyatakan bahwa kunci dari kinerja yang efektif adalah apabila tujuan dari anggaran tercapai dan partisipasi dari bawahan memegang peranan yang penting dalam pencapaian tujuan tersebut.

Proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, karena kemungkinan dampak fungsional dan disfungsional sikap dan perilaku anggota organisasi yang ditimbulkannya (Milani 1975), lebih lanjut dikemukakan bahwa tingkat keterlibatan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara anggaran partisipatif dengan anggaran non-partisipatif. Mia (1988) menyimpulkan bahwa organisasi akan baik tergantung sistem anggaran (partisipatif atau non-partisipatif) yang selaras dengan sikap dan motivasi yang dimiliki anggota organisasi.

Partisipasi penyusunan anggaran dalam proses penganggaran juga merupakan suatu pendekatan yang efektif untuk meningkatkan motivasi manajer. Dengan tingkat partisipasi yang tinggi cenderung mendorong manajer untuk lebih aktif di dalam memahami anggaran (Anthony dan Govindarajan 1995), dan manajer akan memiliki pemahaman yang baik dalam menghadapi kesulitan pada saat pelaksanaan anggaran. Dalam lingkungan yang turbulen hal ini akan mempercepat modifikasi dan penyesuaian anggaran.

Penelitian-penelitian bidang akuntansi manajemen yang menaruh perhatian dalam pada partisipasi penyusunan penganggaran banyak dilakukan, Brownell (1982a) mengemukakan alasan menariknya topik tersebut, (1) umumnya partisipasi dinilai sebagai pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja anggota organisasi, dan (2) hasil penelitian yang dilakukan untuk menguji hubungan antara kedua variabel tersebut

memberikan hasil yang tidak konsisten antara satu peneliti dengan peneliti lainnya. Murray (1990) juga mengemukakan bahwa anggaran partisipatif dinilai mempunyai konsekuensi terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi. Lebih lanjut Milani (1975), menyatakan bahwa ketika suatu standar atau tujuan yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka karyawan akan menginternalisasikan standar atau tujuan yang ditetapkan, maka karyawan juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena mereka ikut serta terlibat dalam penyusunan. Sementara itu, menurut Becker dan Green (1962) dan Hofstede (1968) yang dikutip Supomo (1998) dikemukakan bahwa partisipasi dalam proses penganggaran dapat meningkatkan motivasi untuk mencapai target yang ditetapkan dalam anggaran.

Penelitian empiris menunjukkan adanya ketidakjelasan pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Misal, Brownell (1982b), Brownell dan McInnes (1986), dan Shields et al. (2000) menemukan hubungan yang positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Tetapi hasil penelitian Milani (1975), Kenis (1979) dan Brownell dan Hirst (1986) menyatakan hubungan yang tidak signifikan. Sedangkan Sterdy (1960) dan Bryan dan Locke (1967) dalam Riyadi (2000) menemukan hubungan yang negatif antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

#### 2.1.2. Kejelasan sasaran anggaran

Kejelasan sasaran anggaran menggambarkan luasnya sasaran anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, dan dimengerti oleh pihak yang bertanggungjawab terhadap pencapaiannya (Kenis 1979). Locke (1968) menyatakan bahwa kejelasan sasaran

anggaran akan mendorong manajer lebih produktif dan melakukan yang terbaik dibandingkan dengan sasaran anggaran yang tidak jelas (dalam Kenis 1979). Dengan kata lain, kejelasan sasaran anggaran diharapkan dapat membantu manajer untuk mencapai tujuan perusahaan sebagaimana tercantum dalam perencanaan anggaran yang juga akan mempengaruhi motivasi sehingga secara logis kinerja dapat meningkat.

Penelitian hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial tidak banyak dilakukan. Beberapa penelitian menunjukkan hubungan positif kejelasan dan spesifikasi *task-goal* terhadap komitmen pencapaian sasaran dan timbulnya kepuasan terhadap karyawan [Latham dan Yukl 1975; Steers 1976; Ivancevich 1976 dalam Kenis (1979)]. Tetapi Locke (1968) dalam Kenis (1979) dan Kenis (1979) sendiri tidak menemukan hubungan yang signifikan antara kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial.

### 2.1.3. Umpan balik anggaran

Umpan balik terhadap tingkat sasaran anggaran yang dicapai merupakan salah satu variabel penting untuk memberikan motivasi (Kenis 1979). Becker dan Green (1962) dalam Kenis (1979) mengemukakan jika anggota organisasi tidak mengetahui hasil yang akan diperoleh dari usaha mereka untuk mencapai sasaran, tidak mempunyai dasar untuk merasakan kesuksesan atau kegagalan dan tidak ada insentif untuk kinerja yang lebih baik, maka mereka bisa menjadi tidak puas.

Bukti penelitian empiris yang meneliti hubungan antara umpan balik dengan kinerja manajerial memberikan hasil tidak konklusif. Misal, dalam Kenis (1979) dikemukakan bahwa Steers (1975), Kim dan Hamner (1976) melaporkan hubungan positif dan signifikan antara

umpan balik dan kinerja manajerial, tetapi di lain pihak hasil penelitian Chapanis (1964), Hofstede (1967), Hackman dan Lawyer (1971), dan Kenis (1979) sendiri menemukan hubungan sangat lemah dan tidak signifikan antara umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial.

## 2.2. Pendekatan Kontinjensi

Teori kontinjensi menyatakan bahwa tidak ada rancangan dan penggunaan sistem pengendalian manajemen yang dapat diterapkan secara efektif untuk semua kondisi organisasi, namun sebuah sistem pengendalian tertentu hanya efektif untuk situasi atau organisasi (perusahaan) tertentu. Kesesuaian antara sistem pengendalian manajemen dan variabel konstektual organisasi dihipotesiskan untuk menyimpulkan peningkatan kinerja organisasi dan individu yang terlibat di dalamnya (Otley 1980; Fisher 1998; Riyanto 2001). Munculnya teori kontinjensi adalah respon terhadap pendekatan universal yang mengargumentasikan bahwa sistem pengendalian yang optimal adalah sama (universal) untuk setiap kondisi dan organisasi.

Sistem penghargaan (*reward system*) adalah komponen lain selain struktur organisasi dan jaringan informasi dari sistem pengendalian manajemen, sistem penghargaan ini berfungsi sebagai pemotivasi anggota organisasi dalam mewujudkan tujuan organisasi dengan perilaku yang diharapkan oleh organisasi. Penelitian dalam partisipasi penyusunan anggaran misalnya menunjukkan bahwa efektifitas dari sistem anggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial bersifat kontingen pada motivasi dan sikap manajer (Mia 1988), artinya sistem penganggaran yang efektif akan meningkatkan kinerja manajerial kontingen atau tergantung pada motivasi

manajer.

Pendekatan kontinjensi juga digunakan untuk merekonsiliasi hasil-hasil penelitian yang tidak konsisten tersebut seperti yang telah dikemukakan di atas bahwa hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial tergambar belum jelas (*equivocal*). Oleh Hopwood (1976) dalam Shields et al. (2000) dan Govindarajan (1986) menyatakan bahwa kemungkinan belum adanya kesatuan hasil penelitian anggaran dikarenakan hubungan antara anggaran dan kinerja manajerial adalah tergantung faktor-faktor tertentu atau yang lebih dikenal dengan istilah variabel kontinjensi (*contingency variables*). Sesuai dengan pernyataan Bollen (1989) yang dikutip oleh Shields et al. (2000, h.186) yang menyatakan bahwa pengaruh tidak langsung (*indirect effect*) dapat membantu menjawab pertanyaan penting yang tidak didapatkan dari pengujian pengaruh langsung (*direct effect*). Brownell (1982a) kemudian mengklasifikasikan variabel kontinjensi ke dalam 4 bagian yaitu individual, interpersonal, organisasional dan kultural.

Variabel motivasi oleh Brownell (1982a) diklasifikasikan sebagai salah satu variabel individual yang menengahi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran sebagai salah satu dimensi sistem penganggaran dengan kinerja manajerial untuk merekonsiliasi temuan penelitian yang bertentangan. Beberapa peneliti yang kemudian menggunakan variabel motivasi sebagai variabel yang menengahi (*moderating* atau *intervening*) hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial (Brownell dan McInnes 1986; Mia 1988; Riyadi 2000), tetapi tetap menghasilkan kesimpulan yang tidak konsisten. Menurut Murray (1990) dan Shields et al. (2000) faktor atau variabel *moderating* adalah variabel yang

mempengaruhi hubungan langsung antara variabel independen dengan variabel dependen, sedangkan variabel *intervening* adalah variabel yang terletak diantara variabel independen dengan variabel dependen, sehingga variabel independen tidak langsung menjelaskan atau mempengaruhi variabel dependen.

Penelitian Brownell dan McInnes (1986) dengan 108 responden manajer tingkat menengah dari berbagai fungsi pada tiga perusahaan manufaktur, dua bergerak dalam industri elektronik dan satu industri baja. Mereka menemukan bahwa hubungan partisipasi dengan motivasi (*intervening variable*) positif tetapi tidak signifikan, artinya partisipasi penyusunan anggaran melalui pengaruhnya terhadap motivasi akan meningkatkan kinerja manajerial tidak berhasil dibuktikan, karena hubungan antara partisipasi dan motivasi yang tidak signifikan.

Mia (1988) dalam penelitiannya terhadap 83 manajer tingkat menengah dan rendah dari berbagai fungsi antara lain: penjualan, pemasaran, produksi, riset dan pengembangan, pembelian, pemeliharaan, administrasi, akuntansi dan keuangan pada perusahaan-perusahaan besar di Australia. Dengan menggunakan variabel motivasi sebagai salah satu variabel *moderating*, ditunjukkan bahwa motivasi secara signifikan mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Penelitian Riyadi (2000) terhadap 48 manajer menengah dari berbagai fungsi pada perusahaan yang berdomisili di Jawa Timur. Dengan mencoba mengkonfirmasi kembali penelitian yang telah dilakukan Mia (1988), hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel motivasi tidak signifikan mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Ketiga penelitian di atas (Brownell dan McInnes 1986; Mia 1988; Riyadi 2000) dalam



pengukuran variabel motivasi sama-sama menggunakan pendekatan teori pengharapan (*expectancy theory*). Dalam keterbatasan hasil penelitian, Brownell dan McInnes (1986) mengungkapkan bahwa variabel motivasi yang menggunakan pendekatan model pengharapan yang telah dipakai dalam penelitian mereka telah mendapatkan kritikan dari beberapa peneliti misal oleh Staw (1977), dan model pengharapan ini menunjukkan hubungan yang agak lemah antara usaha (*effort*) dengan kinerja (Ferris 1977), serta makin meningkatnya pertanyaan tentang validitas instrumen dari model pengharapan ini.

### 2.3. Konsep Motivasi Intrinsik dan Ekstrinsik

Literatur teoritis awal dalam akuntansi manajemen (seperti Argyris 1952; Becker dan Green 1962; serta lihat juga Anthony et al. 1999, h.760) yang memproposisikan bahwa partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak positif dari motivasi dapat meningkatkan kinerja manajerial. Selanjutnya beberapa peneliti meletakkan proposisi tersebut dalam penelitian mereka (Hofstede 1967; Kenis 1979; Merchant 1981; Brownell dan McInnes 1986; Mia 1988), tetapi terdapat ketidakkonsistenan antara penelitian tersebut dalam pendekatannya untuk mengukur motivasi, sehingga kesimpulan yang dihasilkan belum menunjukkan suatu kesatuan pendapat. Brownell dan McInnes (1986) dalam penelitiannya mengemukakan tidak adanya kekonsistenan dalam pengukuran motivasi dari beberapa literatur, dan Brownell dan McInnes (1986) kemudian mengadopsi pendekatan pengharapan dalam penelitiannya. Pengukuran motivasi yang digunakan dapat mempengaruhi kesimpulan mereka atau penelitian terdahulu mungkin pengukuran motivasi yang digunakan terlalu spesifik (Mohan et al. 1995). Ditunjukkan bahwa teori pengharapan secara umum yang

berdasarkan pada pengharapan (*subjective probability*) dan *valence* (*anticipated value*), dari telaah beberapa literatur Wahba dan House (1974) yang menyimpulkan dari beberapa bukti temuan penelitian bahwa tingkat dukungan kepada teori ini tidak konsisten.

Wahba dan House (1974) berargumentasi bahwa teori pengharapan didapatkan dari logika yang tidak dapat diputuskan dan persoalan metodologi yang rumit, yang mengabaikan asumsi rasionalitas yang mendasari teori dan tidak cukup mengklarifikasi secara teoritis dari konsep pengharapan, valensi (proses persepsi), instrumentalitas bersama-sama dengan interaksinya. Ferris (1978) dalam Mohan et al. (1995) juga menggambarkan kekurangan perhatian klarifikasi konseptual dari konstruk pengharapan.

Selanjutnya Wahba dan House (1974) mengemukakan persoalan penambahan dari valensi. Sekalipun secara tipikal diklaim bahwa pengharapan dari tindakan adalah penjumlahan dari pengharapan dari semua kemungkinan hasil (*outcome*), Wahba dan House (1974) menunjukkan bahwa prosedur memisahkan valensi dari perbedaan hasil hanyalah tambahan. Asumsi ini jauh dari kemudahan untuk dioperasionalisasikan, karena tidak secara jelas bagaimana valensi dari bonus *financial* (ekstrinsik) untuk ditambahkan kepada valensi dari kebanggaan menyelesaikan pekerjaan (intrinsik). Hackman dan Porter (1968) yang dikutip oleh Mohan et al. (1995) mengemukakan bahwa teori pengharapan yang menjumlahkan pengharapan dengan komponen valensi yang kemudian dikalikan jumlah total dari kemungkinan hasil untuk menghasilkan adalah estimasi yang terlalu berlebihan dari motivasi.

Pendekatan paradigma pengharapan berisi asumsi implisit bahwa semua motivasi disadari. Individu diasumsikan secara sadar memperhitungkan kesenangan atau kepahitan

yang diharapkan dapat dicapai atau dihindari, lalu pilihan dibuat. Meskipun secara umum dapat diterima bahwa individu tidak selalu menyadari apa motif mereka, harapan, dan valensi mereka. Teori pengharapan tidak menjelaskan apa-apa mengenai motivasi di bawah sadar mereka (Gibson et al. 1996).

Intinya dari beberapa kritik kepada teori pengharapan adalah teori ini hanya mempunyai kegunaan yang terbatas, dengan berargumen bahwa teori ini cenderung lebih sah untuk meramalkan situasi-situasi keterkaitan pengharapan, valensi, instrumentalitas jelas dipersepsikan oleh individu itu. Karena sedikit individu yang mempersepsikan suatu korelasi yang tinggi antara kinerja dan penghargaan dalam pekerjaan mereka, teori ini cenderung bersifat idealistis (Robbins 1996).

Walaupun McInnes dan Ramakrishnan (1991) menekankan bahwa tidak ada bentuk penting dari kontribusi penghargaan ke motivasi manajerial dapat ditampilkan dalam satu model motivasi, mereka menunjukkan satu model kombinasi dimensi intrinsik dan ekstrinsik dari motivasi, dibandingkan dengan model pengharapan yang asumsi intrinsik dan ekstrinsiknya hanya sebagai faktor tambahan.

McInnes dan Ramakrishnan (1991) menunjukkan bahwa perbedaan yang jelas antara motivasi intrinsik dan ekstrinsik adalah penting untuk memahami motivasi sebagai dasar untuk desain dari sistem pengendalian manajemen. Mereka berargumentasi ini adalah hal yang mendasar karena penghargaan yang muncul secara ekstrinsik, seperti dalam bentuk tambahan gaji atau promosi, dan penghargaan intrinsik, termasuk perasaan menikmati dan menyelesaikan tugas serta hasilnya. Ini didukung oleh Ross (1976) dalam Mohan et al. (1995) yang melaporkan bahwa pendidik dan ahli psikologi mendukung perbedaan yang jelas

antara motivasi intrinsik dan ekstrinsik untuk lebih memahami perilaku manusia. Individu termotivasi secara intrinsik jika individu melakukan aktivitas itu untuk kepentingan individu sendiri dan individu secara ekstrinsik termotivasi semata-mata karena aktivitas itu sendiri [Deci 1975; Kelley dan Michela 1980; Locke 1991; Ross 1976 (dalam Mohan et al. 1995)]. Selanjutnya dari telaah literatur Mohan et al. (1995), mereka menyatakan bahwa motivasi seharusnya dievaluasi dari bentuk intrinsik dan ekstrinsik.

Penggunaan variabel motivasi sebagai variabel yang menengahi (*intervening*) hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial seperti yang dilakukan oleh Brownell dan McInnes (1986) kembali diteliti ulang oleh Mohan et al. (1995). Mohan et al. (1995) dalam penelitiannya terhadap 195 manajer pada perusahaan manufaktur di New Zealand dengan hipotesis yang sama dengan Brownell dan McInnes (1986), tetapi dengan instrumen motivasi yang berbeda yaitu motivasi intrinsik dan ekstrinsik yang dikembangkan oleh Hackman dan Porter (1968). Hasilnya menunjukkan bahwa hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi intrinsik dan ekstrinsik adalah positif dan signifikan, serta hubungan antara motivasi (intrinsik dan ekstrinsik) kinerja manajerial ditunjukkan positif tetapi masih lemah. Dari hasil penelitian ini Mohan et al. (1995) juga memberikan catatan bahwa temuan mungkin hanya dapat digeneralisasikan pada populasi yang diteliti, artinya dalam menggeneralisasikan harus berhati-hati karena faktor budaya (French et al. 1966) dan sifat-sifat kepribadian (Brownell 1981). Hal ini juga sesuai pembahasan hasil-hasil penelitian pada buku teks Perilaku Organisasi (seperti Robbins 1996; Gibson et al. 1996) yang berhubungan dengan pengaruh variabel individual karena faktor budaya nasional.

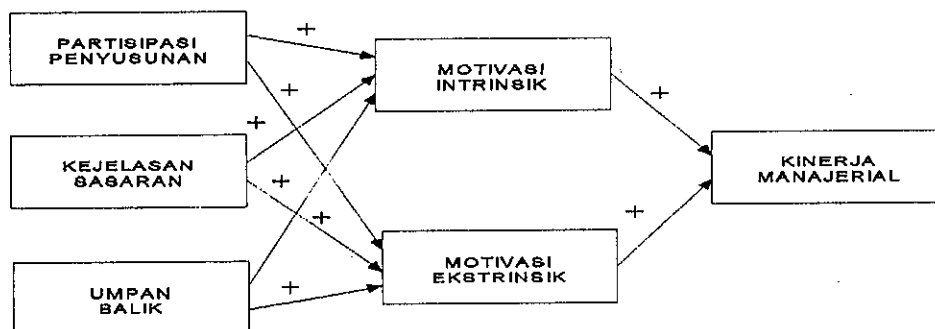
#### 2.4. Kerangka Pemikiran Teoritis

Berdasarkan telaah teoritis yang telah dikemukakan di atas dan dari keterbatasan-keterbatasan yang dikemukakan oleh Brownell dan McInnes (1986) serta Mohan et al. (1995), maka penelitian ini akan menguji kembali hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Mohan et al. (1995) dengan menambahkan 2 variabel karakteristik sistem penganggaran yaitu kejelasan sasaran anggaran dan umpan balik anggaran selain partisipasi penyusunan anggaran yang dianalogikan akan mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik dan ekstrinsik, dan selanjutnya akan mempunyai pengaruh yang positif terhadap kinerja manajerial.

Penggunaan variabel motivasi intrinsik dan ekstrinsik sebagai variabel *intervening* didasarkan pada penelitian Brownell dan McInnes (1986) dan Mohan et al. (1995), serta sesuai dengan pernyataan Bollen (1989) yang dikutip oleh Shields et al. (2000) bahwa pengaruh tidak langsung (*indirect effect*) dapat membantu pertanyaan penting yang tidak didapatkan dari pengujian pengaruh langsung (*direct effect*). Kerangka pemikiran teoritis yang menggambarkan suatu kerangka konseptual sebagai panduan sekaligus alur pikir dan sebagai dasar perumusan hipotesis yang ditunjukkan dalam Gambar 1 berikut.

GAMBAR 1

**KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS**  
**PENGARUH TIDAK LANGSUNG SISTEM PENGANGGARAN TERHADAP**  
**KINERJA MANAJERIAL: MOTIVASI SEBAGAI VARIABEL *INTERVENING***



## 2.5. Perumusan Hipotesis

Hasil penelitian hubungan positif partisipasi penyusunan anggaran terhadap motivasi intrinsik relatif lebih stabil dibandingkan dengan motivasi ekstrinsik (Mohan et al. 1995). Manajer yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan menginternalisasikan standar atau tujuan yang ditetapkan dan mendorong kepuasan pribadi dari pekerjaan ke arah pencapaian anggaran (motivasi intrinsik) sehingga akan mendorong peningkatan kinerja manajerial (Brownell dan McInnes 1986). Tetapi jika Brownell dan McInnes (1986) menyatakan bahwa kekuatan partisipasi mengharuskan organisasi untuk menghubungkan penghargaan ke pencapaian anggaran, maka Mohan et al. (1995) berargumentasi bahwa itu berarti partisipasi dapat diduga berhubungan positif dengan motivasi ekstrinsik dan selanjutnya juga akan mendorong peningkatan kinerja manajerial. Sehingga hipotesis

alternatif yang akan diuji dalam penelitian ini adalah:

- H1a : Partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik.
- H1b : Partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik.

Begitu pula dengan kejelasan sasaran anggaran, seperti yang diungkapkan Locke (1968) dalam Kenis (1979) yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran akan mendorong manajer lebih produktif dan melakukan yang terbaik dibandingkan dengan sasaran anggaran yang tidak jelas. Hal ini berarti dengan kejelasan sasaran anggaran, manajer akan lebih produktif (termotivasi secara ekstrinsik karena aktivitas lebih produktif itu sendiri) dan melakukan yang terbaik (termotivasi secara intrinsik karena kepentingan individu itu sendiri), dan selanjutnya juga akan mendorong peningkatan kinerja manajerial. Sehingga hipotesis alternatif yang diuji adalah:

- H2a : Kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik.
- H2b : Kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik.

Selanjutnya umpan balik terhadap tingkat sasaran anggaran yang dicapai merupakan salah satu variabel penting untuk memberikan motivasi (Kenis 1979). Becker dan Green (1962) dalam Kenis (1979) mengemukakan jika anggota organisasi tidak mengetahui hasil yang akan diperoleh dari usaha mereka untuk mencapai sasaran, tidak mempunyai dasar untuk merasakan kesuksesan atau kegagalan dan tidak ada insentif untuk kinerja yang lebih baik, maka mereka bisa menjadi tidak puas. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa manajer yang mengetahui hasil diperoleh dari usaha mereka untuk mencapai sasaran dan insentif untuk kinerja yang lebih baik (termotivasi secara ekstrinsik) dan merasakan kesuksesan atau

kegagalan (termotivasi secara intrinsik) yang selanjutnya juga akan mendorong peningkatan kinerja manajerial. Sehingga hipotesis alternatif yang diuji adalah:

- H3a : Umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik.
- H3b : Umpan balik anggaran mempunyai pengaruh yang positif terhadap motivasi ekstrinsik.

*Review* Brownell dan McInnes (1986) mengemukakan bahwa sejumlah bukti dari pengaruh positif motivasi terhadap kinerja yang telah diteliti dan dimuat dalam literatur akuntansi oleh Ferris (1977) dan Rockness (1977). Tetapi sebagian besar penelitian mengenai pengaruh motivasi terhadap kinerja dimuat dalam literatur perilaku organisasi, seperti Mitchell (1974, 1979), Wahba dan House (1974), Connolly (1976), dan Campbell dan Pritchard (1976). Berdasarkan hasil-hasil penelitian terdahulu tersebut, Mitchell (1979) dalam Brownell dan McInnes (1986) menyimpulkan bahwa terdapat hubungan positif antara motivasi dan kinerja. Sehingga hipotesis alternatif yang diuji dalam penelitian ini adalah:

- H4 : Motivasi instrinsik mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial.
- H5 : Motivasi ekstrinsik mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Hipotesis tersebut merupakan jawaban sementara dari permasalahan dalam penelitian ini. Adapun perumusannya dilandasi oleh beberapa teori maupun hasil penelitian yang relevan dengan permasalahan tersebut.



## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

Bab ini membahas mengenai metode penelitian yang dilakukan dalam penelitian ini, yaitu jenis dan sumber data, metode yang digunakan dalam pengumpulan data dan pemilihan sampel, penggunaan instrumen untuk mengukur variabel penelitian, dan teknik analisis yang digunakan untuk menganalisis data dalam pengujian hipotesis.

#### **3.1. Jenis dan Sumber Data**

Data primer pada penelitian ini diperoleh dari pendapat atau persepsi manajer atau kepala bagian setingkat manajer yang mengisi dan mengembalikan daftar kuesioner. Sedangkan data sekunder diperoleh dari *Indonesian Capital Market Directory* 2000 dan *Standard Trade & Industry Directory of Indonesia* volume 1 edisi 7 tahun 2000 sebagai rerangka sampling yang memuat nama dan alamat perusahaan yang menjadi populasi penelitian.

#### **3.2. Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel**

Manajer secara individual digunakan sebagai unit analisis, seperti juga penelitian-penelitian sebelumnya yang menguji hubungan antara karakteristik sistem penganggaran dengan kinerja manajerial (Kenis 1979; Merchant 1981; Brownell dan McInnes 1986; Mohan et al. 1995). Penelitian ini difokuskan pada manajer atau kepala bagian setingkat manajer dari perusahaan manufaktur karena (1) manajer atau kepala bagian setingkat manajer pada

perusahaan manufaktur biasanya terlibat secara aktif dalam penyusunan anggaran dan prestasi kerja mereka biasanya juga dievaluasi dengan menggunakan data anggaran, dan (2) pemilihan sampel pada satu jenis industri diharapkan akan mengurangi *industry effect* terhadap data yang dianalisa.

Metode sampling yang digunakan adalah metode pemilihan sampel bertujuan (*purposive sampling method*) dengan berdasarkan pertimbangan bahwa manajer atau kepala bagian setingkat manajer yang bekerja pada beberapa perusahaan manufaktur sebagai populasi penelitian akan merespon kuesioner yang dikirimkan. Data penelitian dikumpulkan dengan mengirimkan kuesioner melalui pos (*mail survey*) kepada 700 orang manajer dan kepala bagian setingkat manajer yang memimpin departemen fungsional dalam perusahaan manufaktur. Penentuan jumlah kuesioner yang dikirim tersebut, karena tidak diketahui secara pasti jumlah populasi yang akan diteliti dan pertimbangan jumlah data yang diperlukan dalam penelitian ini adalah minimal 100 responden serta berdasarkan penelitian-penelitian yang dilakukan sebelumnya bahwa *response rate* di Indonesia tergolong rendah yaitu sekitar 10% sampai dengan 15%. Untuk mendapatkan tingkat tanggapan yang tinggi, telah dilakukan langkah-langkah berikut. Pertama, kuesioner dirancang dengan format yang menarik, pertanyaan diajukan singkat dan jelas. Kedua, kuesioner yang dikembalikan oleh responden akan menggunakan sistem bebas perangko balasan. Ketiga, jika hingga minggu ketiga setelah kuesioner dikirimkan responden belum memberikan tanggapan, maka dikirimkan surat susulan atau menghubungi dengan telepon (bila nomor telepon diketahui) ke *contact person*/responden untuk mengingatkan, mengisi dan mengembalikan kuesioner.

Agar responden penelitian mencakup sebagian manajer atau kepala bagian setingkat

manajer departemen fungsional dari berbagai perusahaan manufaktur, dikirimkan 5 sampai dengan 10 kuesioner pada tiap-tiap perusahaan yang dijadikan sampel dengan mempertimbangkan aspek pemerataan pada jenis industri perusahaan.

### 3.3. Definisi Operasional Variabel

Pada penelitian ini terdapat 6 variabel yang diukur. Instrumen-instrumen pengukuran yang digunakan dalam penelitian ini diadopsi dari beberapa jurnal penelitian sebelumnya yang relevan yang telah digunakan peneliti terdahulu.

#### 3.3.1. Partisipasi penyusunan penganggaran

Partisipasi penyusunan penganggaran oleh Kenis (1979) digambarkan sebagai tingkat partisipasi manajer dalam menyusun anggaran dan pengaruh anggaran tersebut terhadap pusat pertanggungjawaban manajer yang bersangkutan. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel ini diadopsi dari Kenis (1979) yang terdiri dari lima item. Setiap responden diminta untuk menjawab empat butir pernyataan yang mengukur tingkat partisipasi responden, pengaruh yang dirasakan dan kontribusi responden dalam proses penyusunan anggaran, dengan cara memilih satu nilai dalam skala 1 sampai 5. Skala rendah (nilai 1) menunjukkan tingkat partisipasi yang rendah, sebaliknya skala tinggi (nilai 5) menunjukkan tingkat partisipasi yang tinggi. Serta satu item pernyataan untuk mempertahankan validitasnya (*reverse item*).

#### 3.3.2. Kejelasan sasaran anggaran

Kejelasan sasaran anggaran menggambarkan luasnya sasaran anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, dan dimengerti oleh pihak yang bertanggungjawab

terhadap pencapaiannya (Kenis 1979). Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel ini diadopsi dari Kenis (1979), dimana digunakan tiga item pernyataan. Setiap responden diminta untuk memilih satu nilai dalam skala 1 sampai 5. Skala rendah (nilai 1) menunjukkan kejelasan sasaran yang rendah, sebaliknya skala tinggi (nilai 5) menunjukkan kejelasan sasaran yang tinggi. Tiga item pernyataan tersebut termasuk satu item pernyataan yang digunakan untuk mempertahankan validitasnya.

### 3.3.3. Umpan balik anggaran

Umpan balik anggaran diukur dengan tiga item pernyataan yang diadopsi dari Kenis (1979). Setiap responden diminta untuk menyatakan persepsinya dengan memilih satu nilai dalam skala 1 sampai 5. Skala rendah (nilai 1) menunjukkan sangat tidak setuju, sebaliknya skala tinggi (nilai 5) menunjukkan sangat setuju atas persepsi manajer atas umpan balik anggaran.

Pengujian validitas konstruk dengan analisis faktor, ketiga variabel sistem penganggaran (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran), dari hasil korelasi *interscale* oleh Kenis (1979) ditunjukkan secara relatif independen, tidak satupun korelasi yang signifikan pada level 0,05.

### 3.3.4. Motivasi intrinsik dan ekstrinsik

Motivasi instrinsik diukur dengan tiga item pernyataan yang dikembangkan oleh Hackman dan Porter (1968). Instrumen ini telah digunakan oleh Dermer (1975), Merchant (1981), dan Mohan et al. (1995), dengan *cronbach alpha* 0,74 pada Merchant (1981) sedangkan pada penelitian Mohan et al. 0,68 (1995). Selanjutnya pengukuran motivasi ekstrinsik dengan tiga item pertanyaan yang dikembangkan oleh Hackman dan Porter (1968).

Instrumen ini juga telah digunakan oleh Dermer (1975), Aranya (1990), Hughes dan Kwon (1990), dan Mohan et al. (1995), dengan *cronbach alpha* pada Mohan et al. 0,74 (1995). Setiap responden diminta untuk menyatakan persepsinya dengan memilih satu nilai dalam skala 1 sampai 7. Skala rendah (nilai 1) menunjukkan motivasi intrinsik dan ekstrinsik yang rendah, sebaliknya skala tinggi (nilai 7) menunjukkan motivasi intrinsik dan ekstrinsik yang tinggi.

### 3.3.5. Kinerja manajerial

Dalam penelitian ini ditekankan pada persepsi manajer tentang kinerja mereka dan bukan pada unit bagiannya yang merupakan kumpulan para karyawan beserta sistem yang terkandung di dalamnya. Penelitian ini hanya menekankan pada orang yang bertanggungjawab atas suatu unit atau bagian. Kinerja manajer mencakup tingkat kecakapan manajer dalam melaksanakan aktivitas manajemen yang meliputi kegiatan perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, pengaturan staf, negosiasi, perwakilan, pengawasan, dan evaluasi. Kinerja manajer diukur dengan menggunakan instrumen *self rating* yang dikembangkan Mahoney et al. (1963) yang telah banyak digunakan dalam penelitian-penelitian sebelumnya, antara lain oleh Brownell dan McInnes (1986), Govindarajan (1986), Mohan et al. (1995), dan Riyadi (2000) yang merupakan pengembangan dari delapan aktivitas manajemen tersebut. Alasan penggunaan *self-rating* dalam pengukuran kinerja manajerial (bukan *superior rating*) adalah: (1) *self-rating* memberikan penilaian yang lebih *anonymity*, dan atasan/pimpinan secara khusus kurang memberikan penilaian informasi yang baik dan bersifat lebih subyektif (Heneman 1974 dalam Supomo 1988; Riyadi 2000). Kritik terhadap kelemahan instrumen pengukuran variabel kinerja manajerial dengan menggunakan

*self-rating* adalah cenderung memberikan skor yang murah untuk diri sendiri (*leniency bias*). Setiap responden diminta mengukur sendiri kinerjanya yang terbagi dalam delapan dimensi, serta satu dimensi pengukuran kinerja seorang manajer secara keseluruhan. Skala kinerja terdiri dari: 1 sampai dengan 7, responden diminta mengukur kinerjanya sendiri dengan memilih satu nilai dalam skala tersebut. Skala rendah (nilai 1) menunjukkan kinerja yang rendah, sedangkan skala tinggi (nilai 7) menunjukkan kinerja yang tinggi. Govindarajan (1986) menyatakan bahwa instrumen kinerja manajer Mahoney et al. (1963) memiliki dua kelebihan dibandingkan dengan pengukuran lainnya. Kelebihan tersebut adalah (1) memiliki validitas dan reliabilitas yang memuaskan, (2) mengungkapkan dimensi-dimensi kinerja manajer secara lebih nyata, yang demikian menghilangkan masalah-masalah yang melekat pada pengukuran multi-dimensional.

### 3.4. Teknik Analisis

Data penelitian dianalisis dengan alat statistik, yang terdiri atas:

#### 3.4.1. Statistik deskriptif

Untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden penelitian (jenis kelamin, umur jabatan, lama bekerja dan lama jabatan sebagai manajer atau kepala bagian setingkat manajer di perusahaan yang bersangkutan, jumlah bawahan, serta pendidikan) dan deskripsi mengenai variabel-variabel penelitian (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, motivasi intrinsik dan ekstrinsik, dan kinerja manajerial), digunakan tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran teoritis dan sesungguhnya, rata-rata serta standar deviasi.

#### 3.4.2. Uji kualitas data (instrumen)

Kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas (Hair et al. 1998; Huck dan Cormier 1996 dalam Supomo 1998). Tiga prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini untuk mengukur kekonsistenan dan keakurasian data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen, yaitu (1) uji konsistensi internal dengan uji statistik *Cronbach's Alpha*, (2) uji homogenitas data dengan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total, dan (3) uji validitas konstruk dengan analisis faktor terhadap skor setiap butir dengan *Varimax Rotation* (lihat juga Ghozali 2001, bab. 8).

#### 3.4.3. Teknik pengujian hipotesis

Metode statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini menggunakan teknik multivariat *Structural Equation Modeling (SEM)*. Pemilihan teknik analisis SEM didasarkan pertimbangan bahwa SEM memiliki kemampuan untuk pengujian *structural model* secara simultan dan efisien bila dibandingkan dengan teknik multivariat lainnya (Hair et al. 1998), sesuai juga perumusan masalah, tujuan, dan hipotesis penelitian adalah untuk menguji pengaruh langsung dan tidak langsung (*direct and indirect effect*) dari model penelitian. *Software* yang dipergunakan untuk mengolah data adalah AMOS 4.0 dan SPSS 9. Terdapat tujuh langkah dalam pemodelan yang menggunakan pendekatan SEM (Ferdinand 2000). Ketujuh langkah tersebut akan diuraikan berikut ini.

Langkah pertama: mengembangkan model yang berbasis teori.

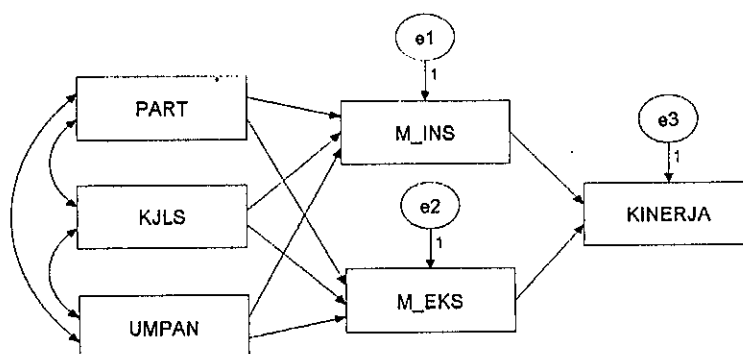
Pada dasarnya SEM adalah sebuah *confirmatory technique* yang dipergunakan untuk menguji hubungan kausalitas dimana perubahan satu variabel diasumsikan menghasilkan

perubahan pada variabel lain didasarkan pada teori yang ada. Kajian teoritis dipergunakan untuk mengembangkan model yang dijadikan dasar untuk langkah-langkah selanjutnya. Konstruk yang akan diteliti dari model teoritis tersebut telah digambarkan dalam Gambar 1 pada telaah teoritis dan pengembangan hipotesis.

Langkah kedua: membentuk sebuah diagram alur (*path diagram*).

Model kerangka pemikiran teoritis yang sudah dibangun selanjutnya ditransformasikan ke dalam bentuk diagram alur (*path diagram*) untuk menggambarkan hubungan kausalitas dari konstruk yang akan dipergunakan dan atas dasar itu variabel-variabel untuk mengukur konstruk itu akan dicari dengan survei dari kuesioner. Pada penelitian ini terdapat 3 konstruk eksogen (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran), dan 3 konstruk endogen (motivasi intrinsik, motivasi ekstrinsik, dan kinerja manajerial). Tampilan lengkap diagram alur ditunjukkan pada Gambar 2.

**GAMBAR 2**  
**DIAGRAM ALUR**  
**PENGARUH TIDAK LANGSUNG SISTEM PENGANGGARAN TERHADAP**  
**KINERJA MANAJERIAL: MOTIVASI SEBAGAI VARIABEL INTERVENING**





Dari model memungkinkan adanya konstruk eksogen dan endogen sebagai berikut:

#### Konstruk Eksogen

Konstruk eksogen pertama adalah partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran yang dihipotesiskan mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik. Konstruk eksogen kedua adalah partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran yang dihipotesiskan mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik.

#### Konstruk Endogen

Konstruk endogen pertama adalah motivasi intrinsik yang dipengaruhi secara positif oleh partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, dan konstruk ini dihipotesiskan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Konstruk endogen kedua adalah motivasi ekstrinsik yang dipengaruhi secara positif oleh partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, dan konstruk ini dihipotesiskan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Sedangkan konstruk endogen ketiga adalah variabel motivasi intrinsik dan ekstrinsik dihipotesiskan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Langkah ketiga: persamaan struktural.

Langkah ketiga, adalah menerjemahkan diagram alur tersebut ke dalam persamaan-persamaan struktural (*structural equation*). Persamaan struktural memperlihatkan hubungan kausalitas antar berbagai konstruk dalam model.

Persamaan struktural yang diajukan dalam penelitian ini berdasar dari model adalah:

$$M\_INS = \beta_1 PART + \beta_2 KJLS + \beta_3 UMPAN + \zeta_1 \quad (1)$$

$$M\_EKS = \beta_4 PART + \beta_5 KJLS + \beta_6 UMPAN + \zeta_2 \quad (2)$$

$$KINERJA = \gamma_1 M\_INS + \gamma_2 M\_EKS + \zeta_3 \quad (3)$$

Dimana:

PART = Partisipasi Penyusunan Anggaran

KJLS = Kejelasan Sasaran Anggaran

UMPAN = Umpan Balik Anggaran

M\_INS = Motivasi Intrinsik

M\_EKS = Motivasi Ekstrinsik

KINERJA = Kinerja Manajerial

Langkah keempat: memilih matriks input dan teknik estimasi.

Data masukan SEM berupa matriks varians-kovarians atau matriks korelasi.

Penelitian ini akan menguji kausalitas sehingga menggunakan matriks varians-kovarians (Hair et al. 1998).

Teknik estimasi yang dipergunakan adalah *Maximum Likelihood Estimation*. Estimasi *structural equation model* dilakukan melalui analisis *full model* untuk melihat kesesuaian model dan hubungan kausalitas yang dibangun dalam model yang diuji.

Langkah kelima: menganalisis kemungkinan apakah model dapat diidentifikasi.

Problem identifikasi pada prinsipnya adalah problem mengenai ketidakmampuan model yang dikembangkan untuk menghasilkan estimasi yang unik (Ferdinand 2000).

Problem identifikasi ini dapat muncul melalui munculnya *standard error* untuk satu atau beberapa koefisien adalah sangat besar, munculnya *varians error* yang negatif, maupun munculnya korelasi yang sangat tinggi antar koefisien estimasi yang didapat. Solusi untuk problem identifikasi ini adalah dengan memberikan lebih banyak konstrain pada model yang dianalisis.

Langkah keenam: mengevaluasi kriteria *goodness-of-fit*.

Pada langkah keenam ini kesesuaian model dievaluasi dengan telaah berbagai kriteria *goodness-of-fit*. Tindakan pertama yang harus dilakukan adalah mengevaluasi asumsi-asumsi SEM. Evaluasinya adalah sebagai berikut:

a. Evaluasi atas dipenuhinya asumsi normalitas data

Normalitas univariat dan multivariat dievaluasi dengan menggunakan tabel yang dihasilkan dari penggunaan program AMOS 4.01. Dari pengujian dapat disimpulkan apakah ada bukti atau tidak kalau data yang digunakan mempunyai sebaran yang tidak normal. Dengan menggunakan kriteria nilai kritis (*critical ratio*) sebesar  $\pm 1,96$  pada tingkat signifikansi 0,05 atau  $\pm 2,58$  pada tingkat signifikansi 0,01. Jika *critical ratio* yang dihasilkan dalam tabel masing-masing variabel lebih kecil atau sama dengan  $\pm 1,96$  atau  $\pm 2,58$  maka dapat disimpulkan bahwa tidak ada bukti kalau data yang digunakan mempunyai sebaran yang tidak normal.

b. Evaluasi atas munculnya *outliers*, baik *univariate outliers* maupun *multivariate outliers*

Dengan menggunakan observasi yang mempunyai  $z\text{-score} \geq \pm 3,0$  akan dikategorikan sebagai *univariate outliers*, begitu pula dengan *Multivariate outliers* diuji dengan uji *Mahalanobis Distance*, jika nilai *Mahalanobis d-squared* lebih besar *Chi-square* pada

tingkat probabilita 0,001 (Tabachnick dan Fidell 1996; Hair et al. 1998), dan jarak ini akan dievaluasi pada  $\chi^2$  dengan derajat bebas sebesar jumlah variabel yang digunakan dalam penelitian ini yaitu 6 variabel, artinya semua kasus yang mempunyai *Mahalanobis Distance* lebih besar dari  $\chi^2 (6,0.001) = 22,458$  berarti responden tersebut adalah *multivariate outliers*.

c. Evaluasi atas *multicollinearity* dan *singularity*

Determinan dari matriks kovarians sampel lebih besar dari nol (jauh dari nol) dapat disimpulkan tidak terdapat multikolinearitas atau singularitas, maka data layak atau dapat untuk digunakan.

Selanjutnya adalah mengevaluasi kesesuaian model. Dalam teknik analisis SEM digunakan beberapa uji statistik untuk menguji hipotesis dari model yang dikembangkan. Uji statistik yang digunakan untuk mengukur tingkat kesesuaian model dalam penelitian ini adalah:

1) *Chi-Square Statistic ( $\chi^2$ )*

Alat uji statistik ini digunakan untuk menguji adanya perbedaan antara matriks kovarians populasi dan matriks kovarians sampel. Justifikasinya adalah nilai  $\chi^2$  yang kecil dan tidak signifikan, agar hipotesa nol tidak dapat ditolak, yang menguji bahwa *estimated population covarians* tidak sama dengan *sample covarians*. Karena dalam hal ini,  $\chi^2 = 0$ , berarti benar-benar tidak ada perbedaan.

2) *The Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA)*

Indeks ini diperlukan untuk mengkompensasi nilai *Chi-square* pada ukuran sampel yang

besar. Nilai RMSEA yang lebih kecil atau sama dengan 0,08 merupakan indeks untuk dapat diterimanya model.

3) *Goodness of Fit Index (GFI)*

Rentang nilai GFI berkisar antara 0 (*poor fit*) sampai dengan 1 (*better fit*). Nilai yang mendekati 1 dalam indeks ini menunjukkan tingkat kesesuaian yang sesuai.

4) *Adjusted Goodness-of-Fit Index (AGFI)*

AGFI merupakan nilai GFI yang diadjust dengan *degree of freedom* yang tersedia. Tingkat penerimaan yang baik adalah bila AGFI mempunyai nilai sama atau lebih besar dari 0,95. Sedangkan besaran nilai 0,90-0,95 menunjukkan tingkatan cukup.

5) *The Minimum Sample Discrepancy Function/Degree of Freedom (CMIN/DF)*

Indeks ini disebut juga  $\chi^2$ -relatif karena nilai  $\chi^2$  dibagi dengan DF-nya. Nilai  $\chi^2$ -relatif kurang dari 2,0 atau bahkan kadang kurang dari 3,0 adalah indikasi dari *acceptable fit* antara model dan data.

Masing-masing alat uji kesesuaian model yang dikemukakan di muka memiliki batasan yang direkomendasikan, walaupun demikian angka tersebut bukanlah angka mati. Ringkasan seluruh alat uji kesesuaian model disajikan pada tabel 1 berikut.

**TABEL 1**  
**GOODNESS-OF-FIT INDICES**

<i>GOODNESS-OF-FIT INDEX</i>	<i>CUT-OFF VALUE</i>
$\chi^2$ ( <i>Chi-square</i> )	Diharapkan kecil
Significanced Probability	$\geq 0,05$
RMSEA	$\leq 0,08$
GFI	$\geq 0,90$
AGFI	$\geq 0,90$
CMIN/DF	$\leq 2,00$

Sumber : SEM dalam Penelitian Manajemen (Ferdinand 2000).

Langkah ketujuh: interpretasi dan modifikasi model.

Langkah terakhir dari teknik analisis SEM adalah menginterpretasikan model serta melakukan modifikasi model. Memodifikasi model dapat dilakukan dengan mengamati *normalized residuals* dan *modification indices* (Hair et al. 1998). Justifikasi pada *standardized residual covariance matrix* adalah jika terdapat nilai yang lebih besar atau sama dengan  $\pm 2,58$  diinterpretasikan sebagai signifikan pada tingkat 0,05 yang berarti terdapat *prediction error* yang substansial untuk sepasang indikator.

*Modification indices* digunakan juga untuk pedoman modifikasi. Variabel yang memiliki indeks modifikasi lebih besar atau sama dengan 4,0 menunjukkan bahwa jika variabel itu diestimasi akan menghasilkan penurunan nilai *Chi-square*. Walaupun demikian memodifikasi model yang akan menghasilkan tingkat kesesuaian yang lebih baik tidak dapat dilakukan begitu saja. Pedoman penting dalam modifikasi model adalah dukungan dan justifikasi teoritis yang kuat.

## BAB IV

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pembahasan pada bab ini adalah hasil dari studi lapangan untuk memperoleh data dengan menggunakan kuesioner untuk mengukur enam variabel pokok dalam penelitian ini, yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, motivasi intrinsik dan ekstrinsik, serta kinerja manajerial. Setelah gambaran umum responden, dilanjutkan analisis data dengan uji *non-response bias*, statistik deskriptif mengenai variabel penelitian, uji kualitas data, evaluasi atas asumsi-asumsi SEM, analisis *full model*, uji hipotesis, analisis pengaruh, serta pembahasan terhadap hasil uji hipotesis dan analisis pengaruh.

#### 4.1. Gambaran Umum Responden

Data penelitian dikumpulkan dengan mengirimkan 700 kuesioner melalui jasa pos dan perantara (*contact person*) kepada manajer atau kepala bagian setingkat manajer. Pengiriman dilakukan dalam dua tahap, tahap pertama dikirimkan 300 kuesioner pada tanggal 17 Mei 2001, dan diharapkan sudah kembali pada tanggal 18 Juni 2001. Efektifnya hanya 290 kuesioner yang tersebar pada pengiriman tahap pertama, karena 10 kuesioner tidak sampai ke alamat yang dituju. Sebanyak 41 orang manajer atau kepala bagian setingkat manajer yang berpartisipasi mengirimkan jawabannya kembali. Namun 6 buah tanggapan diantaranya tidak dapat diikutsertakan karena pengisiannya tidak lengkap, sehingga jumlah kuesioner yang layak dianalisa sebanyak 35 kuesioner. Pengiriman tahap kedua dilakukan tanggal 14 Juli

2001 dengan 400 kuesioner, dan diharapkan sudah kembali pada tanggal 31 Agustus 2001. Sebanyak 55 orang manajer atau kepala bagian setingkat manajer yang berpartisipasi mengirimkan jawabannya kembali pada pengiriman tahap kedua. Namun 3 buah tanggapan diantaranya tidak dapat diikutsertakan karena yang mengisi bukan responden yang dimaksud, sehingga jumlah kuesioner yang layak dianalisa sebanyak 52 kuesioner.

Ringkasan pengiriman dan pengembalian kuesioner dalam penelitian ini ditunjukkan dalam Tabel 2.

**TABEL 2**

**RINCIAN PENERIMAAN DAN PENGEMBALIAN KUESIONER**

<b>Pengiriman tahap pertama</b>	<b>300</b>
Kuesioner yang tidak kembali + tidak sampai	<u>259</u> -
Kuesioner yang kembali	41
Kuesioner yang kembali sebelum 18 Juni 2001	24
Kuesioner yang kembali sesudah 18 Juni 2001	17
Kuesioner yang digugurkan (pengisian tidak lengkap)	6
Kuesioner yang digunakan	35
<b>Pengiriman tahap kedua</b>	<b>400</b>
Kuesioner yang tidak kembali	<u>345</u> -
Kuesioner yang kembali	55
Kuesioner yang kembali sebelum 31 Agustus 2001	36
Kuesioner yang kembali sesudah 31 Agustus 2001	19
Kuesioner yang digugurkan (bukan responden dimaksud)	3
Kuesioner yang digunakan	52
Tingkat pengembalian ( <i>response rate</i> )	$(41+55) / 700 * 100\% = 13,71\%$
Tingkat pengembalian yang digunakan ( <i>usable response rate</i> )	$(35+52) / 700 * 100\% = 12,43\%$

Sumber : Hasil Penelitian 2001.

Adapun profil 87 responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini ditunjukkan pada dalam Tabel 3.



**TABEL 3**  
**PROFIL RESPONDEN (N=87)**

	Jumlah	Persentase
Manajer atau Kepala Bagian setingkat Manajer		
❖ Produksi/Operasi	33	37,9
❖ Penjualan/Pemasaran	8	9,3
❖ Administrasi/Personalia	13	14,9
❖ Pengolahan Data	1	1,1
❖ Akuntansi/Keuangan	16	18,4
❖ Lainnya	16	18,4
Gender		
❖ Pria	73	83,9
❖ Wanita	14	16,1
Umur		
❖ 25 - 30	10	11,5
❖ 31 - 35	31	35,6
❖ > 36	46	52,9
❖ Kisaran 25 - 61 dan Rata-rata 36,6 $\approx$ 37		
Pendidikan		
❖ SLTA	6	6,9
❖ D3/Diploma	12	13,8
❖ S1/Sarjana	69	79,3
Lama Bekerja di perusahaan bersangkutan		
❖ 1 - 5	28	32,2
❖ 6 - 10	39	44,8
❖ > 10	20	23,0
❖ Kisaran 2 - 25 dan Rata-rata 7,7 $\approx$ 8		
Lama Jabatan di perusahaan bersangkutan		
❖ 1 - 5	56	64,4
❖ 6 - 10	29	33,3
❖ > 10	2	2,3
❖ Kisaran 1 - 11 dan Rata-rata 4,8 $\approx$ 5		
Jumlah Bawahan		
❖ 1 - 50	77	88,5
❖ 51 - 100	2	2,3
❖ > 100	8	9,2
❖ Kisaran 2 - 750 dan Rata-rata 41,6 $\approx$ 42		

Sumber : Hasil Penelitian 2001.

#### 4.2. Uji *Non-Response Bias* (T-Test)

Pengujian *non-response bias* dilakukan dengan tujuan untuk melihat apakah

karakteristik responden yang mengembalikan jawaban kuesioner dengan responden yang tidak mengembalikan kuesioner (*non-response*) berbeda. Kemungkinan hal tersebut bisa terjadi, jika demikian maka akan berpengaruh pada hasil analisis data yaitu hasil analisis data dengan *non-response* kemungkinan akan berbeda dengan hasil analisis data tanpa *non-response*. Ini akan menjadi masalah serius jika tingkat pengembalian (*response rate*) sangat rendah. Mengingat adanya keterbatasan informasi yang diperoleh terhadap identitas individu yang tidak mengirimkan jawaban, maka dalam pengujian ini responden yang mengembalikan jawabannya melewati waktu yang telah ditentukan dianggap mewakili jawaban dari responden yang *non-response*.

Metode pengujian *non-response bias* dilakukan dengan mengelompokkan jawaban yang diterima setelah melalui pemeriksaan ulang kelengkapan jawaban. Dari dua tahap pengiriman kuesioner dalam dua kelompok, yaitu (1) kelompok awal (*early response*) tahap pertama adalah kuesioner yang diterima dari pengiriman sejak awal tanggal 17 Mei 2001 hingga sebelum tanggal 18 Juni 2001 sebanyak 20 kuesioner, dan (2) kelompok akhir (*late response*) adalah kelompok yang kuesionernya diterima sesudah tanggal 18 Juni 2001 sampai dengan sebelum dilakukannya pengiriman tahap kedua yaitu tanggal 14 Juli 2001 sebanyak 15 kuesioner. Begitu pula perlakuan terhadap kuesioner yang dikirimkan pada tahap kedua, yaitu (1) kelompok awal tahap kedua adalah kuesioner yang diterima dari pengiriman tanggal 14 Juli 2001 hingga sebelum 31 Agustus 2001 sebanyak 33 kuesioner, dan (2) kelompok akhir adalah kelompok yang kuesionernya diterima dua minggu setelah tanggal batas pengembalian sebanyak 19 kuesioner.

Pengujian *non-response bias* dilakukan dengan uji *T-Test*, karena data berdistribusi

normal dan jumlah sampel sedikit (Ghozali 2001). Dasar pengambilan keputusan dengan melihat tingkat signifikansi  $p > 0,05$ . Hasil pengujian dalam penelitian ini menunjukkan bahwa tingkat signifikansi probabilitas di atas 0,05, artinya bahwa jawaban yang diberikan oleh kedua kelompok responden tersebut baik pengembalian tahap pertama maupun pengembalian tahap kedua tidak ada perbedaan jawaban, sehingga data yang digunakan dalam penelitian ini mampu menjelaskan kesimpulan penelitian. Hasil uji *non-response bias* ditunjukkan dalam Tabel 4.

**TABEL 4**  
**PENGUJIAN *NON-RESPONSE BIAS***

Pengiriman Tahap Pertama						
Variabel	Awal (N=20)		Akhir (N=15)		<i>t-value</i>	p
	Rata-rata	SD	Rata-rata	SD		
Partisipasi	19,20	2,67	17,27	3,60	1,75	0,092
Kejelasan	12,80	1,64	12,47	1,99	0,53	0,603
Umpan	11,30	2,15	9,93	2,43	1,73	0,095
M_Intrinsik	15,25	4,05	14,33	5,51	0,54	0,592
M_Ekstrinsik	15,65	2,23	14,40	4,39	1,01	0,325
Kinerja	37,75	7,60	40,27	11,02	-0,76	0,455
Pengiriman Tahap Kedua						
Variabel	Awal (N=33)		Akhir (N=19)		<i>t-value</i>	p
	Rata-rata	SD	Rata-rata	SD		
Partisipasi	18,15	3,09	19,05	3,10	-1,01	0,319
Kejelasan	12,64	2,01	12,79	1,84	-0,28	0,782
Umpan	10,12	2,72	10,00	2,89	0,15	0,883
M_Intrinsik	14,30	4,28	14,32	4,36	-0,01	0,992
M_Ekstrinsik	14,70	3,99	14,79	3,72	-0,08	0,933
Kinerja	37,76	7,90	38,74	8,44	-0,412	0,683

Sumber : Data Primer diolah 2001.

### 4.3. Deskripsi Variabel

Untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, motivasi intrinsik dan ekstrinsik, serta kinerja manajerial) digunakan tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran teoritis dan sesungguhnya, rata-rata serta standar deviasi dalam Tabel 5.

**TABEL 5**  
**STATISTIK DESKRIPTIF VARIABEL PENELITIAN**

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Sesungguhnya	Rata-rata	Standar Deviasi
Partisipasi	5 - 25	11 - 25	18,44	3,12
Kejelasan	3 - 15	9 - 15	12,68	1,86
Umpan	3 - 15	5 - 15	10,33	2,60
M_Intrinsik	3 - 21	5 - 21	14,53	4,42
M_Ekstrinsik	3 - 21	4 - 21	14,89	3,64
Kinerja	8 - 56	17 - 56	38,40	8,46

Sumber : Data Primer diolah 2001.

Berdasarkan tabel di atas, untuk pengukuran variabel partisipasi penyusunan anggaran, kisaran jawaban responden mendekati kisaran teoritisnya dengan nilai rata-rata 18,44 dan standar deviasi 3,12. Ini berarti bahwa jawaban responden agak menyebar ke dalam lima kategori tetapi cenderung memiliki tingkat partisipasi dalam penyusunan anggaran yang relatif tinggi, yang ditunjukkan nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya. Pada variabel kejelasan sasaran anggaran, kisaran jawaban responden mendekati kisaran teoritisnya dengan nilai rata-rata 12,68 dan standar deviasi 1,86. Maknanya adalah jawaban

responden menyebar dalam lima kategori tetapi cenderung memiliki kejelasan sasaran anggaran yang relatif tinggi, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya. Begitu pula pada variabel umpan balik anggaran, kisaran jawaban responden mendekati kisaran teoritisnya dengan nilai rata-rata 10,33 dan standar deviasi 2,60. Ini berarti bahwa jawaban responden menyebar dalam lima kategori tetapi cenderung memiliki umpan balik anggaran yang relatif tinggi, ini ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya. Pada variabel motivasi intrinsik dan ekstrinsik, kisaran jawaban responden antara 5-21 dan 4-21 dengan nilai rata-rata 14,53 dan 14,89 serta standar deviasi 4,42 dan 3,64. Hal ini mengindikasikan jawaban responden cenderung menyebar dalam tujuh kategori dan tingkat motivasi instrinsik dan ekstrinsik yang dimiliki oleh manajer relatif tidak ekstrim (rendah atau tinggi). Demikian pula pada variabel kinerja manajerial, kisaran jawaban manajer antara 17-56 dengan nilai rata-rata 38,40 dan standar deviasi 8,46. Hal ini berarti tidak ada manajer yang menjadi responden dalam penelitian ini yang mempunyai kinerja pada tingkat ekstrim (rendah atau tinggi).

#### 4.4. Uji Kualitas Data

Kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas (Hair et al. 1998; Huck dan Cormier 1996 dalam Supomo 1998). Tiga prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini untuk mengukur kekonsistenan dan keakurasian data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen, yaitu (1) uji konsistensi internal dengan uji statistik *Cronbach's Alpha*, (2) uji homogenitas data dengan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total, dan (3) uji validitas konstruk

dengan analisis faktor terhadap skor setiap butir dengan *Varimax Rotation* (lihat juga Ghozali 2001, bab. 8). Hasil pengujian reliabilitas dan validitas data dirangkum dalam Tabel 6 berikut.

**TABEL 6**  
**HASIL UJI RELIABILITAS DAN VALIDITAS**

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Pearson Correlations</i>	<i>Kaiser's MSA</i>	<i>Factor Loading</i>
Partisipasi	0,75	0,57 - 0,85**	0,65	0,46 - 0,93
Kejelasan	0,81	0,73 - 0,92**	0,60	0,63 - 0,97
Umpan	0,70	0,67 - 0,85**	0,60	0,64 - 0,87
M_Intrinsik	0,83	0,85 - 0,89**	0,70	0,82 - 0,90
M_Ekstrinsik	0,82	0,81 - 0,89**	0,70	0,82 - 0,89
Kinerja	0,86	0,57 - 0,78**	0,85	0,59 - 0,81

\*\* Signifikan pada level 0,01

Sumber : Data Primer diolah 2001.

Hasil pengujian reliabilitas dan validitas yang disajikan dalam Tabel 6 menunjukkan tingkat kekonsistensian dan keakurasian yang cukup baik. Pada uji reliabilitas konsistensi internal koefisien *Cronbach's Alpha* menunjukkan tidak ada koefisien yang kurang dari nilai batas minimal 0,70 (Hair et al. 1998, h.118). Sedangkan pada pengujian validitas dengan uji homogenitas data dengan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total (*Pearson Correlations*) menunjukkan korelasi yang positif dan signifikan pada level 0,01. Selanjutnya pada pengujian validitas dengan analisis faktor yang dimaksudkan untuk memastikan bahwa masing-masing pertanyaan akan terklarifikasi pada variabel-variabel yang telah ditentukan (*construct validity*). Uji analisis faktor ini dilakukan terhadap nilai setiap

variabel dengan *Varimax Rotation*, nilai *Kaiser's MSA* yang disyaratkan agar data yang terkumpul dapat tepat dilakukan analisis faktor adalah di atas 0,50, dan hal ini juga akan menunjukkan *construct validity* dari masing-masing variabel (Kaiser dan Rice 1974 dalam Riyadi 2000). Hasil pengujian analisis faktor menunjukkan nilai di atas 0,50, artinya validitas pada masing-masing variabel cukup valid. Sedangkan *factor loading* masing-masing variabel juga cukup memadai, dengan batas penerimaan 0,40 (Hair et al. 1998; Chia 1995 dalam Riyadi 2000).

#### 4.5. Evaluasi atas Asumsi-asumsi SEM

Dalam proses pemodelan SEM mensyaratkan dipenuhinya beberapa asumsi dalam proses pengolahan data. Berikut akan diuraikan beberapa asumsi tersebut beserta hasilnya.

##### 4.5.1. Normalitas data

Normalitas univariat dan multivariat dievaluasi dengan menggunakan tabel yang dihasilkan dari penggunaan program AMOS 4.01. Dari pengujian dapat disimpulkan apakah ada bukti atau tidak kalau data yang digunakan mempunyai sebaran yang tidak normal. Dengan menggunakan kriteria nilai kritis (*critical ratio*) sebesar  $\pm 1,96$ , pada tingkat signifikansi 0,05 atau sebesar  $\pm 2,58$  pada tingkat signifikansi 0,01. Jika *critical ratio* yang dihasilkan dalam tabel masing-masing dimensi variabel lebih kecil atau sama dengan  $\pm 1,96$  (0,05) atau  $\pm 2,58$  (0,01) maka dapat disimpulkan bahwa distribusi data normal tidak dapat ditolak atau tidak ada bukti kalau data yang digunakan mempunyai sebaran yang tidak normal. Uji normalitas data diperlihatkan pada Tabel 7.

**TABEL 7**  
**UJI NORMALITAS DATA**

Variable	Min	Max	Skew	C.r.	Kurtosis	C.r
Umpan	5.000	15.000	-0.182	-0.695	-0.894	-1.701
Kejelasan	9.000	15.000	-0.315	-1.198	-0.706	-1.345
Partisipasi	11.000	25.000	0.192	0.732	-0.375	-0.714
M_Ekstrinsik	4.000	21.000	-0.508	-1.936	0.038	0.072
M_Intrinsik	5.000	21.000	-0.331	-1.262	-0.806	-1.534
Kinerja	17.000	56.000	-0.524	-1.995	-0.164	-0.313
Multivariate					2.350	1.119

Sumber : Data Primer diolah 2001.

Dari tabel di atas dapat ditunjukkan bahwa tidak ada angka nilai pada kolom C.r yang lebih besar dari  $\pm 1,96$ , artinya tidak terdapat bukti bahwa distribusi data ini tidak normal secara univariat, kecuali pada variabel kinerja yang nilai C.r.-nya -1,995 yang artinya normal secara univariat pada tingkat signifikansi 0,01 karena tidak lebih besar dari  $\pm 2,58$ . Demikian juga dengan normalitas multivariat ditunjukkan angka 1,119, jauh dari nilai batas sebesar  $\pm 1,96$ , sehingga dapat disimpulkan baik melalui pengujian univariat dan multivariat, tidak ada bukti bahwa data yang digunakan berdistribusi tidak normal. Pada Lampiran E ditampilkan grafik histogram, yang menunjukkan pola distribusi normal, dan grafik normal plot yang menunjukkan bahwa titik-titik menyebar di sekitar garis diagonal serta penyebarannya mengikuti arah garis diagonal. Dengan melihat tampilan kedua grafik tersebut dapat disimpulkan asumsi normalitas data dapat dipenuhi dalam penelitian ini.

#### 4.5.2. Outliers

Dengan menggunakan observasi yang mempunyai  $z\text{-score} \geq \pm 3,0$  akan dikategorikan sebagai *univariate outliers* (Hair et al. 1998), begitu pula *multivariate outliers* diuji dengan



uji *Mahalanobis Distance*, jika nilai *Mahalanobis d-squared* lebih besar *Chi-square* pada tingkat probabilitas 0,001 (Tabachnick dan Fidell 1996; Hair et al. 1998), dan jarak ini akan dievaluasi pada  $\chi^2$  dengan derajat bebas sebesar jumlah variabel yang digunakan dalam penelitian ini yaitu 6 variabel, artinya semua kasus yang mempunyai *Mahalanobis Distance* lebih besar dari  $\chi^2 (6,0.001) = 22,458$  berarti responden tersebut adalah *multivariate outliers*.

Hasil dari pengujian *outliers* ini ditampilkan dalam Tabel 8 dan 9 berikut.

**TABEL 8**  
**UJI UNIVARIATE OUTLIERS**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Zscore(PART)	87	-2.38324	2.10329	8.14E-16	1.0000000
Zscore(KJLS)	87	-1.97266	1.24524	-4.3E-16	1.0000000
Zscore(UMPAN)	87	-2.04781	1.79183	-9.6E-16	1.0000000
Zscore(M_INS)	87	-2.83441	1.18945	3.46E-15	1.0000000
Zscore(M_EKS)	87	-4.36101	1.30058	-1.4E-15	1.0000000
Zscore(KINERJA)	87	-2.53028	2.08048	2.03E-15	1.0000000
Valid N (listwise)	87				

Sumber : Data Primer diolah 2001.

Dari hasil pengujian ditunjukkan tidak ada nilai yang telah distandarisir dalam bentuk *z-score*, terlihat bahwa tidak ada nilai rata-rata *z-score* yang lebih besar atau sama dengan  $\pm 3,0$  dengan standar deviasi sebesar satu, ini artinya dapat disimpulkan bahwa tidak ada *univariate outliers* dalam data yang dianalisis. Walaupun data yang dianalisis menunjukkan tidak ada *outliers* pada tingkat univariat, tetapi observasi-observasi itu mungkin dapat menjadi

*outliers* bila sudah dikombinasikan (*multivariate outliers*). Berikut ini ditunjukkan hasil uji *multivariate outliers*.

**TABEL 9**  
**UJI MULTIVARIATE OUTLIERS**

Observation number	Mahalanobis d-squared	p1	p2
10	17.494	0.008	0.486
70	15.577	0.016	0.413
21	14.666	0.023	0.324
36	13.251	0.039	0.446
68	13.183	0.040	0.272

Sumber : Data Primer diolah 2001 (diambil 5 observasi teratas, hasil lengkap lihat lampiran)

Pengujian *multivariate outliers* dengan komputasi AMOS dihasilkan *Mahalanobis d-squared* yang lebih kecil dari nilai  $\chi^2 (6, 0.001) = 22,458$ , sehingga dapat disimpulkan tidak ada kasus *multivariate outliers* pada responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini.

#### 4.5.3. Multicollinearity dan Singularity

*Multicollinearity* dan *singularity* dapat dideteksi melalui *Determinant of Sample Covariance Matrix*. Nilai determinasi yang sangat kecil atau menjauhi angka nol menunjukkan indikasi tidak terdapatnya *multicollinearity* dan *singularity* (Tabachnick dan Fidell 1996). Dari hasil pengolahan program AMOS pada penelitian ini ditunjukkan nilai determinasi sebesar 1,5923e+001 atau 15,923, nilai determinasi ini jauh dari angka nol dan karena itu dapat disimpulkan bahwa tidak ada *multicollinearity* dan *singularity* dalam data penelitian ini.

#### 4.6. Analisis Full Structural Equation Model

Setelah dilakukan evaluasi atas asumsi-asumsi SEM, analisis selanjutnya adalah evaluasi atas kesesuaian model yang diajukan dalam penelitian ini dengan berbagai kriteria *goodness-of-fit* yang telah diuraikan sebelumnya pada Bab 3. Untuk mendapatkan tingkat kesesuaian yang mencukupi, model persamaan struktural pada penelitian ini telah direvisi satu kali. Revisi dilakukan karena pada pengujian kesesuaian model pertama yang sesuai dengan kriteria *goodness-of-fit*-nya belum mencukupi, revisi dilakukan setelah dianalisis pada *text output* pada item *Sample Correlations-Estimates* yang menunjukkan korelasi antar variabel penelitian ini. Korelasi antar variabel endogen motivasi intrinsik dan ekstrinsik sebesar 0,894, walaupun korelasi yang terjadi tidak serius karena masih di bawah 0,90 (Hair et al. 1998; Ghozali 2001), tetapi diindikasikan hal ini yang mempengaruhi untuk mendapatkan kesesuaian model yang cukup baik. Selanjutnya dengan menghubungkan *error* variabel endogen motivasi intrinsik dengan *error* variabel endogen motivasi ekstrinsik (justifikasi ini bisa dilihat pada Tabachnick dan Fidell 1996, Bab 14 dan Hair et al. 1998, Bab 11). Hasil revisi model menghasilkan tingkat kesesuaian model yang cukup baik. Tabel 10 memperlihatkan tahapan revisi model ini beserta nilai masing-masing *goodness-of-fit index*.

**TABEL 10**

#### **TAHAPAN REVISI MODEL**

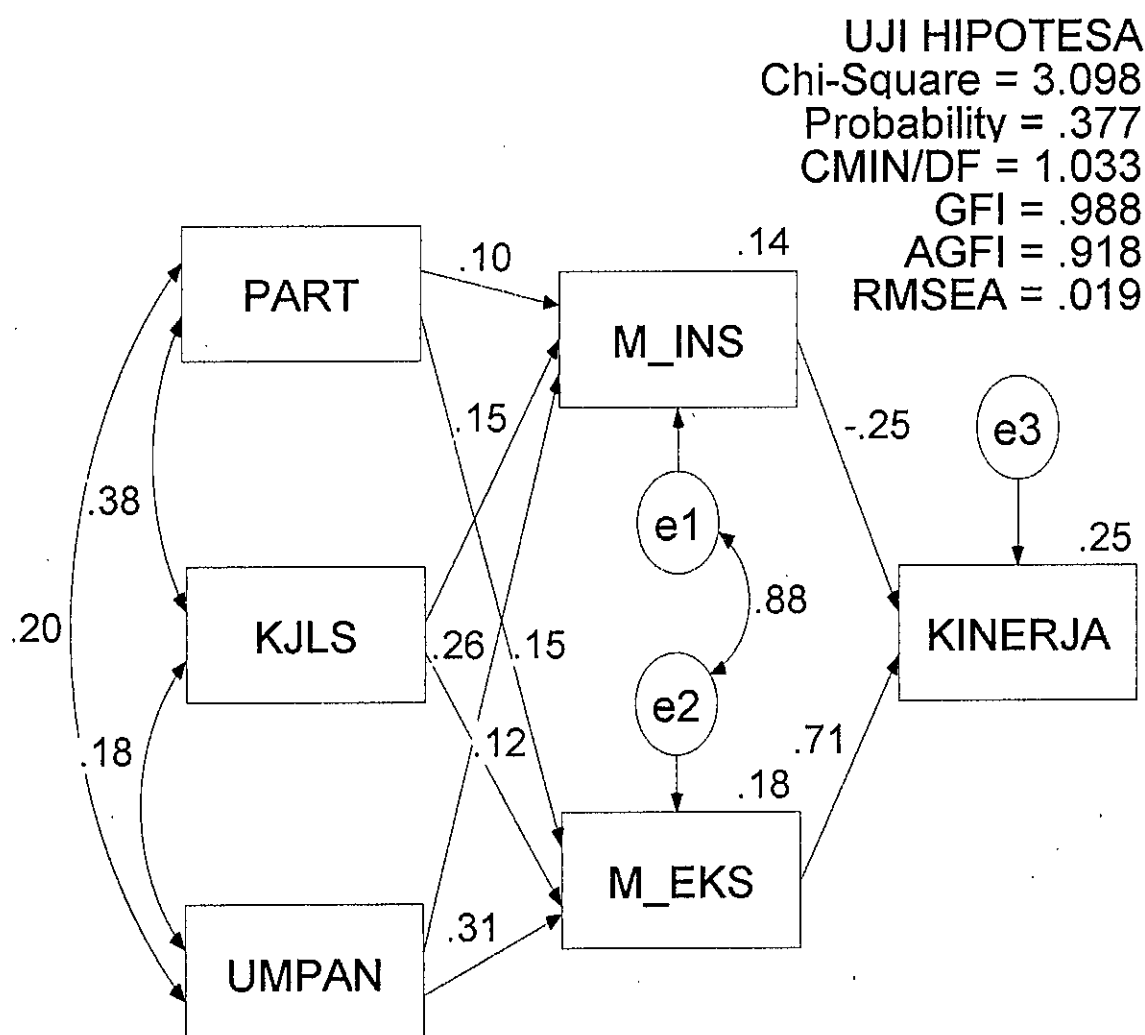
MODEL	GOODNESS-OF-FIT INDEX					
	Chi-Square	Prob.	CMIN/DF	GFI	AGFI	RMSEA
Awal	129,436	0,000	32,359	0,788	-0,112	0,604
Revisi	3,098	0,337	1,033	0,988	0,918	0,019

Sumber : Data Primer diolah 2001.

Hasil pengujian terhadap model keseluruhan yang telah direvisi terlihat pada Gambar 3 di bawah ini:

**GAMBAR 3**

**UJI STRUCTURAL EQUATION MODEL**



Untuk evaluasi kriteria *goodness-of-fit index*, pada Tabel 11 berikut disajikan perbandingan indeks uji hipotesis yang dihasilkan dengan kriteria *goodness-of-fit index*.

TABEL 11

EVALUASI KRITERIA *GOODNESS-OF-FIT*

Kriteria	Nilai Kritis	Model Penelitian	Evaluasi Model
$\chi^2$ ( <i>Chi-square</i> )	Diharapkan kecil	3,098	
Probability (P)	$\geq 0,05$	0,377	Baik
RMSEA	$\leq 0,08$	0,019	Baik
GFI	$\geq 0,90$	0,988	Baik
AGFI	$\geq 0,90$	0,918	Baik
CMIN/DF	$\leq 2,00$	1,033	Baik

Sumber : Tabel 10 dan SEM dalam Penelitian Manajemen (Ferdinand 2000).

Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa model secara keseluruhan memperlihatkan tingkat kesesuaian yang baik. Dengan demikian dapat dinyatakan bahwa pengujian model penelitian menghasilkan konfirmasi yang baik atas hubungan-hubungan kausalitas antar variabel.

#### 4.6.1. *Uji Korelasi*

Salah satu syarat dalam pengujian hubungan kausalitas adalah masing-masing konstruk eksogennya atau variabel independennya tidak berkorelasi pada tingkat yang serius ( $>0,9$ ) satu sama lain. Dalam penelitian ini terdapat tiga konstruk eksogen yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran. Nilai korelasi antar variabel independen tersebut dapat dilihat pada Gambar 3, dimana terlihat bahwa nilai korelasi antar variabel cukup rendah, yaitu korelasi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kejelasan sasaran anggaran sebesar 0,38, korelasi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan umpan

balik anggaran sebesar 0,20, dan korelasi antara kejelasan sasaran anggaran dan umpan balik anggaran 0,18.

#### 4.7. Uji Hipotesis

Untuk melakukan pengujian terhadap hipotesis yang diajukan pada Bab 2, dilakukan dengan menganalisis *regression weights* untuk masing-masing konstruk eksogennya terhadap konstruk endogennya. Dengan melihat nilai C.R. yang identik dengan t-hitung, pada hasil pengolahan dibandingkan dengan nilai kritisnya yaitu  $\pm 1,96$  pada tingkat signifikansi 0,05 (5%). Tabel 12 menyajikan nilai-nilai koefisien regresi dan t-hitungnya serta pengaruh langsung dan tidak langsungnya. Pengaruh langsung adalah pengaruh variabel partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan umpan balik anggaran terhadap motivasi intrinsik dan ekstrinsik. Sedangkan pengaruh tidak langsung adalah pengaruh ketiga variabel sistem penganggaran tersebut terhadap kinerja manajerial melalui variabel motivasi intrinsik dan ekstrinsik.

TABEL 12

**REGRESSION WEIGHTS, PENGARUH LANGSUNG DAN TIDAK LANGSUNG**

<i>REGRESSION WEIGHTS</i>					
Variabel	Estimasi	S.E.	C.R.	P	Label
M_INS ⇔ PART	0,012	0,013	0,956	0,339	par-11
M_EKS ⇔ PART	0,014	0,010	0,434	0,152	par-4
M_INS ⇔ KJLS	0,029	0,021	1,377	0,168	par-5
M_EKS ⇔ KJLS	0,018	0,017	1,083	0,279	par 6
M_INS ⇔ UMPAN	0,036	0,014	2,565	0,010	par-7
M_EKS ⇔ UMPAN	0,035	0,011	3,111	0,002	par-8
KINERJA ⇔ M_INS	-5,995	4,959	-1,209	0,227	par-10
KINERJA ⇔ M_EKS	20,519	6,039	3,398	0,001	par-9
PENGARUH LANGSUNG DAN TIDAK LANGSUNG					
	UMPAN	KJLS	PART	M_INS	M_EKS
M_INS	0,264	0,150	0,105	0,000	0,000
M_EKS	0,312	0,115	0,153	0,000	0,000
KINERJA	0,155	0,044	0,082	-0,253	0,710

Sumber : Data Primer diolah 2001.

#### 4.7.1. *Pengujian hipotesis H1a*

Hipotesis H1a menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik. Pada Tabel 13 dapat dilihat nilai C.R. pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap motivasi intrinsik sebesar 0,956 nilai C.R. tersebut berada di bawah nilai kritis  $\pm 1,96$  atau dengan melihat p berada di atas nilai signifikan 0,05 dan pengaruh langsung yang sangat lemah sebesar 0,105. Dengan demikian hipotesis alternatif yang menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik tidak dapat diterima karena tidak signifikan.

#### 4.7.2. Pengujian hipotesis H1b

Hipotesis H1b menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik. Dari hasil pengolahan ditunjukkan nilai C.R. pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap motivasi ekstrinsik sebesar 1,434 nilai tersebut masih berada di bawah nilai kritis  $\pm 1,96$  dan di atas taraf signifikansi 0,05 dengan pengaruh langsung sangat lemah sebesar 0,153. Hal ini berarti hipotesis alternatif yang menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik tidak dapat diterima karena tidak signifikan.

#### 4.7.3. Pengujian hipotesis H2a

Hipotesis H2a menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik. Pada hasil pengolahan data ditunjukkan nilai C.R. pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap motivasi intrinsik sebesar 1,377 dan nilai p sebesar 0,168. Dengan nilai ini berarti belum melampaui nilai kritis  $\pm 1,96$  dan nilai p di atas taraf signifikansi 0,05 dengan pengaruh langsung sangat lemah sebesar 0,150. Artinya hipotesis alternatif yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik tidak dapat diterima karena tidak signifikan.

#### 4.7.4. Pengujian hipotesis H2b

Hipotesis H2b menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik. Pada Tabel 13 dapat dilihat nilai C.R. pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap motivasi ekstrinsik sebesar 1,083, nilai C.R. tersebut berada di bawah nilai kritis  $\pm 1,96$ , atau dengan melihat p berada di atas nilai signifikan 0,05 serta pengaruh langsung yang sangat lemah sebesar 0,115. Dengan demikian hipotesis alternatif



yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik tidak dapat diterima karena tidak signifikan.

#### 4.7.5. Pengujian hipotesis H3a

Hipotesis H3a menyatakan bahwa umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik. Dari hasil pengolahan ditunjukkan nilai C.R. pengaruh umpan balik anggaran terhadap motivasi intrinsik sebesar 2,565, dan nilai p sebesar 0,010. Dengan nilai C.R. tersebut berada di atas nilai kritis  $\pm 1,96$  dan taraf signifikansi di bawah 0,05 serta dengan pengaruh langsung yang cenderung tidak terlalu kuat sebesar 0,264. Maka berarti hipotesis alternatif yang menyatakan bahwa umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik dapat diterima karena signifikan.

#### 4.7.6. Pengujian Hipotesis H3b

Hipotesis H3b menyatakan bahwa umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik. Pada hasil pengolahan data ditunjukkan nilai C.R. pengaruh umpan balik anggaran terhadap motivasi ekstrinsik sebesar 3,111 dan nilai p sebesar 0,002. Dengan nilai ini berarti melampaui nilai kritis  $\pm 1,96$  dan nilai p di bawah taraf signifikansi 0,05 serta dengan pengaruh langsung yang cenderung tidak terlalu kuat sebesar 0,312. Artinya hipotesis alternatif yang menyatakan bahwa umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik dapat diterima karena signifikan.

#### 4.7.7. Pengujian hipotesis H4

Hipotesis H4 menyatakan bahwa motivasi intrinsik mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Hasil pengolah data yang ditampilkan pada Tabel 13 dapat dilihat nilai C.R. pengaruh motivasi intrinsik terhadap kinerja manajerial sebesar -1,209, nilai C.R.

tersebut berada di bawah nilai kritis  $\pm 1,96$ , atau dengan melihat p berada di atas nilai signifikan 0,05 serta nilai pengaruh langsung lemah dan negatif yaitu sebesar -0,253. Dengan demikian hipotesis alternatif yang menyatakan bahwa motivasi intrinsik mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial tidak dapat diterima karena mempunyai arah yang negatif dan tidak signifikan.

#### 4.7.8. Pengujian hipotesis H5

Hipotesis H5 menyatakan bahwa motivasi ekstrinsik mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Dari hasil pengolahan ditunjukkan nilai C.R. pengaruh motivasi ekstrinsik terhadap kinerja manajerial sebesar 3,398, dan nilai p sebesar 0,001. Dengan nilai C.R. tersebut berada di atas nilai kritis  $\pm 1,96$  dan taraf signifikansi di bawah 0,05 serta pengaruh langsung yang cukup kuat sebesar 0,710. Maka berarti hipotesis alternatif yang menyatakan bahwa motivasi ekstrinsik mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial dapat diterima karena signifikan. Rangkuman dari pengujian hipotesis dapat dilihat pada Tabel 13.

**TABEL 13**  
**HASIL PENGUJIAN HIPOTESIS**

	Hipotesis	Kesimpulan
H1a	Partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik.	Tidak diterima
H1b	Partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik.	Tidak diterima
H2a	Kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik.	Tidak diterima
H2b	Kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik.	Tidak diterima
H3a	Umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik.	Diterima
H3b	Umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik.	Diterima
H4	Motivasi intrinsik mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial.	Tidak diterima
H5	Motivasi ekstrinsik mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial.	Diterima

#### 4.8. Pembahasan terhadap Hasil Uji Hipotesis dan Analisis Pengaruh

Model penelitian menghasilkan delapan pengujian hipotesis, dari pengujian terhadap delapan hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini lima hipotesis alternatif yang tidak dapat diterima, yaitu hipotesis H1a, H1b, H2a, H2b, dan H4, sedangkan tiga hipotesis alternatif H3a, H3b, dan H5 dapat diterima. Berikut akan dibahas atas hasil pengujian hipotesis dan analisis pengaruh berdasarkan pengaruh karakteristik sistem penganggaran melalui dampak dari motivasi terhadap kinerja manajerial.

#### 4.8.1. Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik terhadap kinerja manajerial.

Partisipasi manajer dalam proses penganggaran mengarah pada seberapa besar tingkat keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran serta pelaksanaannya untuk mencapai target anggaran. Oleh Kenis (1979), juga Siegel dan Marconi (1989) didefinisikan partisipasi penyusunan anggaran adalah keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran tersebut pada pusat pertanggung jawaban manajer yang bersangkutan. Motivasi intrinsik seperti yang telah dijelaskan di telaah teoritis adalah bahwa individu termotivasi secara intrinsik jika individu melakukan aktivitas itu untuk kepentingan individu itu sendiri, seperti perhatian yang tinggi dari atasan (prestasi), penghargaan yang tinggi dari rekan-rekan sekerja (pengakuan), dan tanggung jawab. Sedangkan definisi motivasi ekstrinsik adalah individu termotivasi secara ekstrinsik jika individu melakukan aktivitas itu semata-mata karena aktivitas itu sendiri, seperti menyelesaikan pekerjaan (produktivitas), dan kondisi kerja. Dengan dasar utama adalah proposisi bahwa partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak positif dari motivasi dapat meningkatkan kinerja manajerial (Argyris 1962; Becker dan Green 1962; Anthony et al. 1999), maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini mendasarkan pada proposisi ini.

Hipotesis H1a yang menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik tidak dapat diterima, karena C.R. yang belum melampaui nilai kritis  $\pm 1,96$  dan tidak signifikan ( $0,956; p > 0,05$ ), serta pengaruh langsung yang sangat lemah ( $0,105$ ). Kemudian pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap motivasi ekstrinsik pada hipotesis H1b juga tidak dapat diterima karena belum melampaui nilai kritis  $\pm 1,96$  dan tidak signifikan ( $1,434; p > 0,05$ ), serta pengaruh langsungnya sangat lemah ( $0,153$ ). Pengaruh selanjutnya pada hipotesis H4 bahwa motivasi intrinsik mempunyai

pengaruh positif terhadap kinerja manajerial juga tidak dapat diterima karena belum melampaui nilai kritis  $\pm 1,96$ , dan tidak signifikan ( $-1,209$ ;  $p > 0,05$ ), juga menghasilkan arah yang berlawanan dari apa yang dihipotesakan, serta pengaruh langsungnya lemah dan negatif ( $-0,253$ ). Tetapi pada hipotesis H5 bahwa motivasi ekstrinsik mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial dapat diterima ( $3,398$ ;  $p < 0,05$ ), serta pengaruh langsung yang cukup kuat ( $0,710$ ). Artinya bahwa pengaruh partisipasi penyusunan anggaran melalui kombinasi dampak positif motivasi intrinsik dan ekstrinsik dapat meningkatkan kinerja manajerial tidak berhasil dibuktikan pada penelitian ini, dibuktikan dengan kekuatan pengaruh tidak langsung yang sangat lemah ( $0,082$ ). Hasil ini tidak mendukung hasil penelitian Mohan et al. (1995) yang menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak positif motivasi intrinsik dan ekstrinsik akan meningkatkan kinerja manajerial.

Tidak signifikan serta sangat lemahnya pengaruh langsung partisipasi penyusunan terhadap motivasi intrinsik dan ekstrinsik mengindikasikan partisipasi penyusunan anggaran tidak penting memberikan dampak positif terhadap motivasi intrinsik dan ekstrinsik. Walaupun secara statistik deskriptif partisipasi yang diberikan dalam penyusunan anggaran relatif tinggi, kemungkinan besar partisipasi penyusunan anggaran yang terjadi adalah partisipasi semu (*pseudoparticipation*) (lihat Argyris 1952; Hansen dan Mowen 2000), artinya perusahaan menyatakan menggunakan partisipasi dalam penyusunan anggaran padahal sebenarnya tidak. Dalam hal ini manajer terpaksa menyatakan persetujuan terhadap keputusan yang ditetapkan (partisipasi fiktif) karena manajemen puncak hanya memerlukan persetujuannya, hal ini dapat menjelaskan kenapa partisipasi penyusunan tidak signifikan mempengaruhi motivasi intrinsik (prestasi, pengakuan, tanggung jawab) dan motivasi

ekstrinsik.

Arah yang negatif, tidak signifikan dan pengaruh yang lemah dari motivasi intrinsik kepada kinerja manajerial. Serta arah yang positif, signifikan dan pengaruh yang cukup kuat motivasi ekstrinsik terhadap kinerja manajerial, mengindikasikan hal yang selaras dengan penjelasan di atas. Karena adanya partisipasi semu ini ketika manajer termotivasi secara intrinsik untuk prestasi, pengakuan, dan tanggung jawab akan memberikan dampak negatif terhadap kinerjanya, karena dominasi manajemen puncak yang cukup kuat akan menimbulkan dampak meningkatnya rasa ketegangan bawahan, dan timbulnya perpecahan antara manajemen puncak dengan bawahan (Argyris 1952), yang pada akhirnya dapat berakibat turunnya kinerja manajer. Tetapi pengaruh yang cukup kuat, arah yang positif dan signifikan motivasi ekstrinsik terhadap kinerja penjelasannya adalah ketika manajer termotivasi secara ekstrinsik (produktivitas dan kondisi kerja seperti promosi, kenaikan gaji) akan meningkatkan kinerja manajer karena itu memang sudah menjadi kesepakatan umum dan tampak nyata dalam suatu perusahaan.

#### 4.8.2. Pengaruh kejelasan sasaran anggaran melalui dampak dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik terhadap kinerja manajerial.

Kejelasan sasaran anggaran menggambarkan luasnya sasaran anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, dan dimengerti oleh pihak yang bertanggungjawab terhadap pencapaiannya (Kenis 1979). Locke (1968) menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran akan mendorong manajer lebih produktif dan melakukan yang terbaik dibandingkan dengan sasaran anggaran yang tidak jelas (dalam Kenis 1979). Dari gambaran tersebut dianalogikan dengan kejelasan sasaran anggaran, maka manajer memperoleh kejelasan terhadap target-target anggaran untuk membantu mencapai tujuan perusahaan, sehingga kejelasan sasaran

tersebut akan mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik dan ekstrinsik yang selanjutnya akan mendorong peningkatan kinerja manajerial.

Hipotesis H2a yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik tidak dapat diterima, karena C.R. yang belum melampaui nilai kritis  $\pm 1,96$  dan tidak signifikan ( $1,377$ ;  $p > 0,05$ ), juga pengaruh langsungnya yang sangat lemah ( $0,150$ ). Selanjutnya pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap motivasi ekstrinsik pada hipotesis H2b juga tidak dapat diterima ( $1,083$ ;  $p > 0,05$ ), serta pengaruh langsungnya sangat lemah ( $0,115$ ). Pengaruh berikutnya adalah karena adanya pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap motivasi intrinsik dan ekstrinsik yang juga akan mempengaruhi kinerja manajerial sama dengan penjelasan pada poin 4.9.1. diatas. Hal ini dapat ditunjukkan bahwa pengaruh kejelasan sasaran anggaran melalui dampak positif motivasi intrinsik dan ekstrinsik dapat meningkatkan kinerja manajerial tidak berhasil dibuktikan pada penelitian ini karena tidak signifikan, ditunjukkan juga dengan kekuatan pengaruh tidak langsung yang sangat lemah ( $0,044$ ).

Konsisten dengan pengujian pengaruh partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik terhadap kinerja manajerial, dimana argumentasi yang diberikan adalah kemungkinan besar adanya partisipasi semu dalam partisipasi penyusunan, dengan partisipasi semu ini manajer memang mempunyai kejelasan terhadap sasaran anggaran dan hal ini ditunjukkan oleh statistik deskriptif yang relatif tinggi, tetapi kejelasan sasaran anggaran manajer hanya pada tingkat sumber daya input yaitu penentuan target biaya pada departemen mereka bukan pada sumber daya output. Dengan kata lain manajer memahami kejelasan sasaran anggaran mereka hanya pada perencanaan saja tetapi tidak pada

pengendaliannya. Seperti yang juga dikemukakan oleh Steward (1995), bahwa kalau fokus utama anggaran adalah sumber daya input yaitu dalam hal penentuan target biaya departemen bersangkutan, maka hal tersebut hanya akan memberikan acuan kepada manajer untuk mengontrol biaya operasi tanpa memperdulikan seberapa banyak keuntungan yang diperoleh (dalam Rahayu 1997).

Demikian juga pengaruh kejelasan sasaran anggaran tidak penting mempengaruhi secara positif motivasi intrinsik dan ekstrinsik, karena manajer tidak mengendalikan sasaran yang dibuatnya karena didominasi manajemen puncak dalam pengendaliannya, dampak ini juga akan mempengaruhi kinerja manajer seperti yang sudah dijelaskan pada poin 4.9.1. Karena adanya kejelasan sasaran anggaran hanya pada tingkat perencanaan anggaran saja, maka ketika manajer termotivasi secara intrinsik untuk prestasi, pengakuan, dan tanggung jawab dengan mengaktualisasikan tindakan pada sisi pengendaliannya akan memberikan dampak negatif terhadap kinerjanya, karena berhadapan dengan dominasi pengendalian manajemen puncak yang akan menimbulkan dampak meningkatnya rasa ketegangan bawahan, dan timbulnya perpecahan antara manajemen puncak dengan bawahan (Argyris 1952). Tekanan kerja tinggi yang diterima manajer pada akhirnya dapat berakibat turunnya kinerja manajer. Tetapi pengaruh yang cukup kuat, arah yang positif dan signifikan motivasi ekstrinsik terhadap kinerja penjelasannya adalah ketika manajer termotivasi secara ekstrinsik (produktivitas dan kondisi kerja seperti promosi, kenaikan gaji) akan meningkatkan kinerja manajer karena itu memang sudah menjadi kesepakatan umum dalam suatu perusahaan.

#### 4.8.3. Pengaruh umpan balik anggaran melalui dampak dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik terhadap kinerja manajerial.

Umpan balik terhadap tingkat sasaran anggaran yang dicapai merupakan salah satu



variabel penting untuk memberikan motivasi (Kenis 1979). Becker dan Green (1962) dalam Kenis (1979) memperjelas bahwa jika anggota organisasi tidak mengetahui hasil yang akan diperoleh dari usaha mereka untuk mencapai sasaran, tidak mempunyai dasar untuk merasakan kesuksesan atau kegagalan dan tidak ada insentif untuk kinerja yang lebih baik, maka mereka bisa menjadi tidak puas. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa manajer yang mengetahui hasil diperoleh dari usaha mereka untuk mencapai sasaran dan insentif untuk kinerja yang lebih baik (termotivasi secara ekstrinsik) dan merasakan kesuksesan atau kegagalan (termotivasi secara intrinsik) yang selanjutnya juga akan mendorong peningkatan kinerja manajerial.

Hipotesis H3a yang menyatakan bahwa umpan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik dapat diterima, karena C.R. melampaui nilai kritis  $\pm 1,96$  dan signifikan (2,565;  $p < 0,05$ ), tetapi pengaruh langsungnya tidak terlalu kuat (0,264). Selanjutnya pengaruh umpan balik anggaran terhadap motivasi ekstrinsik pada hipotesis H3b juga didukung, karena nilai C.R. di atas nilai kritis dan signifikan (3,111;  $p < 0,05$ ), tetapi pengaruh langsungnya juga tidak terlalu kuat (0,312). Pengaruh berikutnya adalah karena adanya pengaruh yang positif dan signifikan umpan balik anggaran terhadap motivasi intrinsik dan ekstrinsik yang juga akan mempengaruhi kinerja manajerial sama dengan penjelasan pada poin 4.9.1. diatas. Hal ini dapat ditunjukkan bahwa pengaruh umpan balik anggaran melalui dampak positif motivasi intrinsik dapat meningkatkan kinerja manajerial tidak berhasil dibuktikan pada penelitian ini, sedangkan pada pengaruh umpan balik anggaran melalui dampak positif motivasi ekstrinsik dapat meningkatkan kinerja manajerial berhasil dibuktikan. Tetapi dengan kekuatan pengaruh tidak langsung yang cenderung lemah (0,155).

Interpretasi atas hasil ini adalah manajer memang memandang penting diberi umpan

balik atas pencapaian sasaran anggaran, walaupun dengan partisipasi semu dan kejelasan sasaran hanya pada tingkat perencanaan anggaran saja. Kemungkinan besarnya adalah manajemen puncak memberikan umpan balik atas tanggung jawab biaya yang dapat dikendalikan oleh manajer saja, yaitu pada fokus sumber daya input. Artinya umpan balik itu dimunculkan secara eksternal bukan secara internal, yang menurut Ivancevich dan McMahon (1982) bahwa umpan balik yang ditimbulkan secara internal, dimana karyawan atau manajer itu mampu memantau kemajuannya sendiri, telah ditunjukkan sebagai motivator yang lebih ampuh dari pada umpan balik yang ditimbulkan secara eksternal (dalam Robbins 1996).

Argumentasi lain kenapa manajemen puncak memberikan umpan balik atas pencapaian sasaran anggaran kepada manajer, serta manajer itu sendiri menganggap penting umpan balik tersebut adalah, manajemen puncak memandang bahwa proses umpan balik erat sekali hubungannya dengan siklus pengendalian yang didominasinya, dan manajer menganggap itu penting dalam kepentingan evaluasi perencanaan anggaran mereka, tetapi mungkin tidak sering atau sporadik sehingga dampaknya hanya mempengaruhi secara positif dan signifikan terhadap motivasi ekstrinsik. Pengaruh berikutnya dari motivasi ekstrinsik adalah positif dan signifikan ke kinerja manajerial, tetapi tidak dengan motivasi instrinsik yang memberi pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap kinerja manajerial.

Argumentasi yang dipaparkan di atas sesuai dengan apa yang dikemukakan oleh beberapa peneliti (dalam Robbins 1996), bahwa umpan balik menghantar ke kinerja yang lebih tinggi dari pada bukan umpan balik, dan lebih ditegaskan oleh Thomas (1988) bahwa proses umpan balik erat selali hubungannya dengan pengendalian, tetapi kalau umpan balik yang diberikan tidak tepat waktu, tidak sering atau sporadik dapat mempunyai pengaruh yang kuat

terhadap moral dan kinerja karyawan yaitu melemahnya moral dan kinerja manajer (dalam Muslimah 1988). Hal ini dapat menjelaskan kenapa pengaruh berikutnya dari motivasi intrinsik kepada kinerja manajerial negatif tetapi pengaruh dari motivasi ekstrinsik ke kinerja manajerial positif, karena hal-hal ekstrinsik tampak nyata dalam kinerja manajerial di perusahaan.

#### **4.9. Pembahasan terhadap Model Keseluruhan**

Dari model yang diajukan dalam penelitian ini yang menggambarkan kerangka konseptual alur pikir dan sebagai dasar bagi perumusan hipotesis untuk menjawab tujuan penelitian yang ingin menunjukkan pengujian secara empiris bahwa pengaruh karakteristik sistem penganggaran, yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap atau akan meningkatkan kinerja manajerial melalui dampak positif motivasi intrinsik dan ekstrinsik. Dengan responden 87 manajer atau kepala bagian setingkat manajer pada perusahaan manufaktur di Indonesia, diperoleh dari hasil analisis data yang menunjukkan hanya umpan balik anggaran yang dapat dibuktikan secara signifikan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui dampak positif dan signifikan dari motivasi ekstrinsik, sedangkan pengaruh tidak langsung variabel karakteristik sistem penganggaran yang lain, yaitu partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran tidak berhasil ditunjukkan secara signifikan pengaruhnya terhadap meningkatnya kinerja manajerial melalui dampak positif dan signifikan variabel motivasi instrinsik dan ekstrinsik.

Hasil penelitian ini tidak dapat mendukung hasil penelitian Mohan et al. (1995), yang menunjukkan bahwa salah satu variabel karakteristik sistem penganggaran, yaitu partisipasi

penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap motivasi intrinsik dan ekstrinsik, serta pengaruh motivasi intrinsik dan ekstrinsik positif tapi lemah terhadap kinerja manajerial, atau dengan kata lain bahwa pengaruh partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak positif dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik akan meningkatkan kinerja manajerial. Perbedaan temuan penelitian ini terjadi bisa terjadi karena: (1) identifikasi dari Mohan et al. (1995) sendiri bahwa temuan mungkin hanya dapat digeneralisasikan pada populasi yang diteliti, artinya dalam menggeneralisasikan harus berhati-hati karena faktor budaya (French et al. 1966; Robbins 1996; Gibson et al. 1996) dan sifat-sifat kepribadian (Brownell 1981). (2) instrumen yang digunakan untuk mengukur partisipasi penyusunan anggaran yang berbeda dengan yang digunakan oleh Mohan et al. (1995). Penelitian ini menggunakan instrumen yang diadopsi dari Kenis (1979), sedangkan Mohan et al. (1995) menggunakan instrumen partisipasi penyusunan dari Milani (1975).

Pengukuran instrumen motivasi yang membedakan antara motivasi intrinsik dengan motivasi ekstrinsik dari hasil analisis dapat didukung, sesuai dengan yang dikemukakan oleh McInnes dan Ramakrishnan (1991) bahwa perbedaan yang jelas antara motivasi intrinsik dan ekstrinsik adalah penting untuk memahami motivasi sebagai dasar untuk desain dari sistem pengendalian manajemen. Hal ini juga didukung oleh Robbins (1996) yang menegaskan bahwa secara historis, para teoritis motivasi umumnya telah mengandaikan bahwa motivasi intrinsik, seperti prestasi, kompetensi tidak tergantung pada motivator ekstrinsik seperti upah yang tinggi, promosi, dan kondisi kerja yang menyenangkan.

Argumentasi lain yang dapat dikemukakan karena ditunjukkan hasil penelitian ini bahwa motivasi intrinsik mempunyai pengaruh negatif tetapi tidak signifikan terhadap kinerja

manajerial, dan motivasi ekstrinsik mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial. Sejalan dengan teori motivasi evaluasi kognitif (dalam Robbins 1996) yang berargumen bahwa bila ganjaran ekstrinsik diberikan kepada seseorang untuk menjalankan suatu tugas yang menarik, penghargaan itu menyebabkan minat intrinsik terhadap tugas itu sendiri merosot.

Sesuai dengan argumentasi sebelumnya bahwa kemungkinan besar partisipasi penyusunan anggaran yang terjadi adalah partisipasi semu, kejelasan sasaran anggaran manajer hanya pada tingkat perencanaan, dan umpan balik yang diberikan hanya tanggung jawab pengendali input atau perencanaan operasional departemennya bukan pada output atau tindakan. Maka para manajer terpaksa menyatakan persetujuan terhadap tersebut karena perusahaan memerlukan persetujuan mereka dan sasaran baru tersebut, dan manajer merasa kinerja mereka yang terlibat dalam penyusunan anggaran tersebut juga tidak dinilai bukan hanya berdasarkan keberhasilan mereka dalam mencapai sasaran anggaran, sehingga manajer tidak terlibat secara psikologis. Ketidakterlibatan secara psikologis menyebabkan manajer tidak merasa bertanggungjawab secara moral, sehingga sistem penganggaran tidak memberikan manfaat perilaku yang positif kepada individu yang terlibat langsung dalam penganggaran. Memang oleh Hansen dan Mowen (2000) dikemukakan bahwa kalau organisasi yang menggunakan anggaran sebagai satu-satunya pengukur dari kinerja manajer, maka itu suatu kesalahan yang akan mengakibatkan terjadinya perilaku disfungsional. Tetapi dengan pengukuran kinerja yang beragam, termasuk dengan pengukuran kinerja manajer berdasarkan anggaran dapat menimbulkan pengaruh yang positif terhadap motivasi baik intrinsik maupun ekstrinsik sehingga kinerja manajerial memberikan manfaat perilaku yang positif, dimana

tujuan dari setiap manajer selaras dengan tujuan perusahaan (*goal congruence*) dan manajer memiliki dorongan untuk mencapainya. Dengan kesesuaian antara tujuan manajer dengan tujuan perusahaan, maka oleh Hansen dan Mowen (2000) ditegaskan manajer mempunyai motivasi yang positif untuk mencapai tujuan perusahaan dengan cara yang etis.

## BAB V

### KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

#### 5.1. Kesimpulan

Penelitian ini mempunyai latar belakang, (1) terdapat ketidakkonsistenan atas hasil temuan penelitian terdahulu yang berkaitan dengan pengaruh langsung partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran terhadap kinerja manajerial, (2) terdapat ketidakjelasan atas hasil temuan penelitian terdahulu dengan pendekatan kontinjensi dengan variabel motivasi, terutama pengukuran variabel motivasi yang tidak konsisten, dan (3) keterbatasan temuan penelitian terdahulu untuk digeneralisasi karena faktor budaya dan sifat-sifat kepribadian. Maka penelitian ini menguji kembali pengaruh partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik terhadap kinerja manajerial seperti yang dilakukan oleh Mohan et al. (1995), dengan menambahkan dua variabel karakteristik sistem penganggaran lainnya, yaitu kejelasan sasaran anggaran dan umpan balik anggaran yang dihipotesiskan akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui dampak positif dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik.

Penelitian dilakukan dengan menganalisis 87 kuesioner jawaban responden yang berisi pendapat atau persepsi manajer departemen atau kepala bagian setingkat manajer dari berbagai fungsi pada perusahaan terdaftar di dalam *Indonesian Capital Market Directory* dan *Standard Trade & Industry Directory of Indonesia* volume 1 edisi 7 tahun 2000. Data penelitian dianalisis dengan teknik statistik deskriptif, uji kualitas data dengan melakukan uji konsistensi internal, uji homogenitas data, dan uji validitas konstruk. Untuk menguji hipotesis penelitian

digunakan teknik multivariat *Structural Equation Modeling (SEM)*.

Berdasarkan hasil analisis data dalam penelitian ini menunjukkan, bahwa hanya umpan balik anggaran yang dapat dibuktikan secara signifikan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui dampak positif dan signifikan dari motivasi ekstrinsik, sedangkan pengaruh tidak langsung variabel karakteristik sistem penganggaran yang lain, yaitu partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran tidak berhasil ditunjukkan secara signifikan pengaruhnya terhadap meningkatnya kinerja manajerial melalui dampak positif dari variabel motivasi intrinsik dan ekstrinsik.

Hasil penelitian ini tidak dapat mendukung hasil penelitian Mohan et al. (1995), yang menunjukkan bahwa salah satu variabel karakteristik sistem penganggaran, bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui dampak positif dari variabel motivasi intrinsik dan ekstrinsik.

Argumentasi yang diberikan dalam hal ini adalah bahwa kemungkinan besar partisipasi penyusunan anggaran yang terjadi adalah partisipasi semu (*pseudoparticipation*). Oleh Argyris (1952) serta Hansen dan Mowen (2000) ditegaskan bahwa partisipasi semu ini terjadi bila manajemen puncak mengambil alih seluruh pengendalian atas proses penganggaran, hanya mencari partisipasi fiktif dari manajer tingkat yang lebih rendah. Manajemen puncak hanya secara formal menerima anggaran dari manajer di bawahnya dan tidak mempelajari masukan yang diberikan, dengan demikian manfaat perilaku yang diharapkan dari partisipasi tidak akan terwujud. Akibatnya dengan kejelasan sasaran anggaran pada tingkat manajer fungsional hanyalah pada tingkat perencanaan dan umpan balik yang diberikan walaupun itu ditunjukkan positif dan signifikan mempengaruhi motivasi intrinsik dan ekstrinsik, hanya pada tanggung



jawab pengendali input atau perencanaan operasional departemennya bukan pada output atau tindakan. Ini dibuktikan hanya motivasi ekstrinsik yang signifikan mempengaruhi secara positif terhadap kinerja manajerial sedangkan motivasi intrinsik mempunyai pengaruh negatif namun tidak signifikan terhadap kinerja manajerial.

Hal ini dimungkinkan terjadi karena masih kuatnya budaya feodalis di Indonesia, penelitian yang dilakukan Indriantoro (1995), menyimpulkan bahwa perbedaan budaya antara Indonesia dan Amerika Serikat serta negara-negara Barat lainnya memiliki sumbangan yang substantif terhadap hasil yang tidak signifikan (lihat juga Robbins 1996, Bab 2).

Dengan temuan empiris ini timbul pertanyaan yang perlu dikritisi untuk penelitian berikutnya, apakah keberadaan sistem penganggaran sekarang ini masih memadai untuk menjadikan penganggaran sebagai dinyatakan dalam banyak literatur akuntansi sebagai alat perencanaan, pengendalian, koordinasi, komunikasi, motivasi, dan evaluasi kinerja manajerial? Ataukah seperti yang dikemukakan Preston (1988) bahwa anggaran hanya diperlukan oleh manajemen untuk hanya sekedar mengecek item-item pengeluaran ketimbang digunakan sebagai dasar untuk melakukan kajian mendalam terhadap kegiatan-kegiatan operasi perusahaan (dalam Syakhroza 2000). Sehingga disadari atau tidak, seperti yang ditegaskan oleh Syakhroza (2000) bahwa anggaran telah menjadi sebuah simbol manajemen dalam perusahaan dimana telah menjadi kebanggaan manajemen apabila mereka telah memiliki anggaran. Prinsip dasar anggaran sebagai alat manajemen telah terabaikan, menyusun dan mengimplementasikan anggaran merupakan suatu kegiatan ceremonial yang rutin diadakan setiap tahun.

## 5.2. Implikasi

Pada bagian ini dikemukakan implikasi praktik dan implikasi penelitian dari temuan penelitian ini. Pada implikasi praktik sengaja tidak mencantumkan referensi dari argumentasi implikasi praktik, karena ini sudah disarikan dari semua referensi relevan yang dicantumkan dalam daftar pustaka.

### 5.2.1. *Implikasi praktik*

Secara teoritis perencanaan dan pengendalian sebagai fungsi sistem penganggaran dari sekian banyak fungsi penganggaran adalah dua hal yang tak terpisahkan, dan sistem penganggaran sendiri diyakini mempunyai dampak terhadap perilaku terhadap orang-orang yang langsung terlibat di dalamnya. Dimensi perilaku yang timbul bisa positif dan negatif, perilaku positif terjadi bila tujuan dari setiap manajer sesuai dengan tujuan organisasi dan manajer memiliki motivasi untuk mencapainya, sedangkan perilaku negatif bisa timbul bila prinsip dasar sistem anggaran itu sendiri telah terabaikan.

Sistem penganggaran semu yang diindikasikan pada temuan penelitian ini berpotensi munculnya permasalahan perilaku negatif individu yang terlibat langsung dalam penganggaran, seperti meningkatnya rasa ketegangan bawahan, timbulnya perpecahan antara manajemen puncak dengan manajer di bawahnya. Ketegangan kerja yang tinggi dapat menimbulkan frustrasi dan kegelisahan dalam bekerja, sehingga manajer kehilangan minat kerja, mengurangi prestasi, dan hilang percaya diri. Dampak ini dapat membuat manajer dalam usaha menurunkan tekanan kerja tersebut akan memanipulasi laporan akuntansi, melakukan penyelewengan dalam pengambilan keputusan, atau membuat senjangan anggaran pada periode berikutnya. Ini

tentunya tidak menguntungkan bagi kinerja secara keseluruhan bagi perusahaan itu sendiri.

Rekomendasi praktik yang diberikan adalah: (1) untuk meminimalkan sistem penganggaran semu, diperlukan niat baik dan komitmen yang tinggi dari manajemen puncak untuk menerapkan secara tepat prinsip sistem penganggaran sendiri sebagai alat manajemen, dan (2) oleh manajer sendiri harus diimbangi dengan peningkatan kemampuan dan pengetahuan yang memadai untuk mengimbangi kepercayaan yang diberikan oleh manajemen puncak tersebut. Selanjutnya (3) dalam evaluasi kinerja manajer yang berkaitan dengan balas jasa sebaiknya juga memasukkan anggaran sebagai salah satu pengukur kinerja manajerial, tidak hanya menggunakan *external values* seperti pemerataan distribusi dan pelayanan. Serta (4) dengan menghubungkan beberapa penghargaan dengan hasil kerja kelompok untuk mendorong kerjasama antara karyawan. Akhirnya (5) untuk menghindari penganggaran sendiri supaya tidak menjadi kegiatan rutin tahunan, dapat menggunakan anggaran secara kuartalan secara terus menerus terutama dalam menghadapi lingkungan bisnis yang cepat berubah dan sulit untuk diprediksi dalam rentang waktu satu tahun.

#### 5.2.2. Implikasi penelitian

Rekomendasi bagi penelitian mendatang hendaknya menguji lebih mendalam dampak variabel penelitian ini terhadap persepsi akurasi, ketepatan estimasi dari pengukuran instrumen sistem penganggaran serta variabel motivasi intrinsik dan ekstrinsik yang diadopsi dari Kenis (1979) dan Mohan et al. (1995). Kombinasi dari instrumen partisipasi penganggaran dari Milani (1975) yang dilaporkan dalam beberapa penelitian cukup konsisten dan akurat dengan instrumen kejelasan sasaran dan umpan balik anggaran serta ditambahkan variabel tingkat kesulitan anggaran dan evaluasi anggaran dari Kenis (1979), mungkin akan lebih memperjelas

temuan penelitian. Sedangkan pada variabel motivasi intrinsik dan ekstrinsik perlu diuji kembali item-item pertanyaannya supaya lebih konsisten dan akurat pada *setting* Indonesia.

Variabel ketidakpastian lingkungan seperti yang disarankan Govindarajan (1986), budaya (French et al. 1966), sifat-sifat kepribadian (Brownell 1981) dapat ditambahkan dan cukup relevan digunakan untuk penelitian serupa, sebagai variabel yang mendahului (*antecedent variable*) kondisi sistem penganggaran dan pengaruhnya terhadap motivasi dan kinerja manajerial. Tindak lanjut penelitian ini sangat diharapkan untuk meningkatkan kemampuan dan pengertian terhadap kegunaan sistem penganggaran, serta untuk menguji kemungkinan-kemungkinan lain penggunaan sistem penganggaran dalam membantu pelaksanaan fungsi manajemen.

### 5.3. Keterbatasan

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan-keterbatasan yang kemungkinan dapat menimbulkan gangguan terhadap hasil penelitian. (1) Pemilihan sampel yang bertujuan (*purposive sampling*) mempunyai kemungkinan untuk mengurangi kemampuan generalisasi temuan penelitian ini. (2) Responden penelitian terbatas pada para manajer yang bekerja di perusahaan manufaktur, dimana kemungkinan penelitian ini akan menunjukkan hasil yang berbeda pada para manajer di perusahaan jasa dan perdagangan atau organisasi sektor publik. (3) Adanya perbedaan kisaran jumlah bawahan yang menjadi tanggung jawab manajer relatif besar 2-750, yang menunjukkan variasi posisi manajer yang menjadi responden penelitian ini. Variasi tersebut kemungkinan menyebabkan perbedaan persepsi responden dalam memahami konteks isi kuesioner. Perbedaan jumlah bawahan dapat juga merepresentasikan adanya

perbedaan *size* perusahaan, sehingga menimbulkan *size effect*. Responden penelitian merupakan manajer atau kepala bagian setingkat manajer dari berbagai fungsi dalam perusahaan, heterogenitas fungsional responden bekerja, kemungkinan juga dapat menyebabkan hasil yang berbeda, dibandingkan jika responden berasal dari fungsi yang relatif homogen. (4) Data penelitian ini dihasilkan dari instrumen yang mendasarkan pada persepsi jawaban responden. Dimana penelitian ini hanya menerapkan metode survei melalui kuesioner, peneliti tidak melakukan wawancara dan terlibat secara langsung dalam aktivitas perusahaan, sehingga kesimpulan yang dikemukakan hanya berdasarkan pada data yang terkumpul melalui penggunaan instrumen secara tertulis.

Keterbatasan lainnya adalah (5) kemungkinan gangguan pada hasil penelitian yang menguji seluruh hubungan diantara variabel dalam penelitian ini. Gangguan ini disebabkan oleh tidak terpenuhinya jumlah ukuran sampel minimal yang diperlukan untuk menganalisis data dengan menggunakan SEM dengan teknik MLE (*Maximum Likelihood Estimation*). Untuk menggunakan analisis ini memerlukan ukuran sampel yang sesuai yaitu antara 100 sampai dengan 200 sampel (Hair et al. 1998). Pada penelitian ini jumlah sampel yang berhasil dikumpulkan hanya 87, yang oleh Comrey dan Lee (1992) dalam Tabachnick dan Fidell (1996) dikategorikan *very poor sample*, tetapi masih tidak terlalu kecil (<50).

## DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, R.N. dan V.Govindarajan. 1995. *Management Control System*. Eight Edition. International Student Edition. Richard D. Irwin Inc. U.S.A.
- Anthony, R.N., David F. Hawkins, dan Kenneth A. Merchant. 1999. *Accounting: Text, Problems, and Cases*. Tenth Edition. Internasional Edition. McGraw Hill.
- Argyris, C. 1952. *The Impact of Budgets on People*. Ithaca New York. The Controllershship Foundation Inc. Cornell University.
- Brownell, P. 1981. "Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness". *The Accounting Review*. Vol. LVI No.4. October. pp. 844-860
- Brownell, P. 1982a. "Participation in the Budgeting Proccess: When It Works and When It Doesn't". *Journal of Accounting Literatur*. Vol. 1. pp. 124-153.
- Brownell, P. 1982b. "A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control". *The Accounting Review*. Vol.LVII, No.4. October. pp. 766-777.
- Brownell, P. dan M. McInnes. 1986. "Budgetary Participation, Motivation and Managerial Performance". *The Accounting Review*. Vol.LXI No.4. October. pp. 587-600.
- Cherrington, David J. dan J. Owen Cherrington. 1973. "Appropriate Reinforcement Contingencies in Budgeting Process". *Journal of Accounting Research*. (Suplemen). pp. 225-253.
- Chow, C.W., Jean C.C., dan William S.W. 1988. "Participative Budgeting: Effects of a Truth-Inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance". *The Accounting Review*. No.1. January. pp. 111-122.
- Ferdinand, Augusty. 2000. *Structural Equation Modeling Dalam Penelitian Manajemen*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang.
- Ferris, K.R. 1977. "A Test of the Expectancy Theory of Motivation in an Accounting Environment". *The Accounting Review*. July. pp. 605-615.
- Fisher, Joseph G. 1998. "Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes: Past Results and Future Directions". *Behavioral Research in Accounting*. (Suplemen). pp. 47-64.
- Ghozali, Imam. 2001. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.

- Gibson, J.L., J.M. Ivancevich, J.H. Donnelly, Jr. 1996. *Organisasi: Perilaku, Struktur, Proses*. Jilid 1. Edisi 8. Edisi Indonesia. Binarupa Aksara Jakarta.
- Govindarajan, V. 1986. "Impact of Participation in Budgetary Process on Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspectives". *Decisions Sciences*. Fall. pp. 496-516.
- Hair, J.F., Anderson, R.E., Tatham, R.L. dan Black W.C. 1998. *Multivariate Data Analysis*. Fifth Edition. New Jersey: Prentice Hall.
- Hansen, Don R. dan M.M. Mowen. 2000. *Management Accounting*. 5th Edition. South-Western College Publishing.
- Hanson, Ernest I. 1966. "The Budgetary Control Function". *The Accounting Review*. April. pp. 239-243
- Hopwood, Anthony G. 1972. "An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation". *Empirical Research in Accounting*.
- Indriantoro, Nur. 1995. *Accounting Development in Indonesia: The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables*. Tim Koordinasi Pengembangan Akuntansi. LPFEUI. Jakarta.
- Kenis, I. 1979. "Effects of Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance". *The Accounting Review*. Vol.LIV No.4. October. pp. 707-721.
- McInnes, M. dan R.T.S. Ramakrishnan. 1991. "A Decision-Theory Model of Motivation and its Usefulness in the Diagnosis of Management Control Systems". *Accounting, Organizations and Society*. Vol.16 No.2. pp. 167-184. dalam Mohan, Alan S. Dunk dan Geoffrey D. Smith. 1995. "Participative Budgeting, Motivation and Managerial Performance". *International Management Accounting Conference*. Universiti Kebangsaan Malaysia.
- Merchant, Kenneth A. 1981. "The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance". *The Accounting Review*. Vol.LVI No.4. October. pp. 813-829.
- Mia, L. 1988. "Managerial Attitude, Motivation and Effectiveness of Budget Participation". *Accounting, Organizations and Society*. Vol.13 No.5. pp. 465-475.

- Milani, K. 1975. "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes : A Field Study". *The Accounting Review*. April. pp. 274-284.
- Mohan, Alan S. Dunk dan Geoffrey D. Smith. 1995. "Participative Budgeting, Motivation and Managerial Performance". *International Management Accounting Conference*. 'Universiti Kebangsaan Malaysia.
- Murray, D. 1990. "The Performance Effects of Participative Budgeting: An Integration of Intervening and Moderating Variables". *Behavioral Research in Accounting*. Vol.2. pp. 104-123.
- Muslimah, S. 1998. "Dampak Gaya Kepemimpinan, Ketidakpastian Lingkungan, dan Informasi Job-Relevant terhadap Perceived Usefulness Sistem Penganggaran". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol.1 No.2. Juli. pp. 219-238.
- Otley, David T. 1980. "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis". *Accounting, Organizations and Society*. 5 (4). pp. 413-428.
- Rahayu, I. 1997. "Aspek Perilaku dalam Penganggaran Partisipatif". *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*. Vol.1 No.2. September. pp. 174-183.
- Riyadi, S. 2000. "Motivasi dan Pelimpahan Wewenang sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 3 No.2. Juli. pp. 134-150.
- Riyanto, Bambang. 2001. "Alternative Approach to Examining A Contingency Model in Accounting Research: A Comparison. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*. Vol.1 No.1. Februari. pp. 13-32.
- Robbins, Stephen P. 1996. *Perilaku Organisasi: Konsep, Kontroversi, Aplikasi*. Jilid 1. Edisi Bahasa Indonesia. Prenhallindo Jakarta.
- Schiff, M. dan Arie Y. Lewin. 1970. "The Impact of People on Budgets". *The Accounting Review*. April. pp. 259-269.
- Shields, Michael D., F. Johnny Deng dan Yutaka Kato. 2000. "The Design and Effects of Control Systems: Tests of Direct and Indirect Effects Models". *Accounting, Organizations and Society*. 25. pp. 185-202.
- Siegel, G dan H.R.Marconi. 1989. *Behavioral Accounting*. South Western Publishing Company. Ohio.



- Staw, Barry M. 1977. "Motivation in Organizations: Toward Synthesis and Redirection". dalam B.M. Staw dan G.R. Salancik (Eds). *New Directions in Organizational Behavior*. St. Clair Press.
- Supomo, B. 1998. "Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial: Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Indonesia". *Kelola*. No.18/VII. pp. 61-84.
- Syakhroza, A. 2000. "Anggaran sebagai Kegiatan Ceremonial dan Simbol Prestisius bagi Manajemen: Sebuah Tinjauan Literatur". *Usahawan*. No.11/XXIX. Nopember.
- Tabachnick, B.G dan Linda S. Fidell. 1996. *Using Multivariate Statistics*. Third Edition. Harper Collins College Publishers. New York.
- Wahba, M.A. dan R.J. House. 1974. "Expectancy Theory in Work and Motivation: Some Logical and Methodological Issues". *Human Relations*. Vol.27. No.2. pp. 121-147. dalam Mohan, Alan S. Dunk dan Geoffrey D. Smith. 1995. "Participative Budgeting, Motivation and Managerial Performance". *International Management Accounting Conference*. Universiti Kebangsaan Malaysia.